



---

Дніпропетровський університет економіки та права

---

П.Й. АТАМАС

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*Рекомендовано  
Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів  
вищих навчальних закладів*

Київ  
«Центр учбової літератури»  
2008

ББК 657.1я73  
А 92  
УДК 65.052 (075.8)

*Гриф надано  
Міністерством освіти і науки України  
(Лист № 1.4/18-Г-913 від 18.04.2008 р.)*

*Рецензенти:*

*Швець В.Г.* – доктор економічних наук, професор;  
*Мних Є.В.* – доктор економічних наук, професор;  
*Плаксієнко В.Я.* – доктор економічних наук, професор;

**Атамас П.Й.**

А 92 Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.

ISBN 978-966-364-730-2

У навчальному посібнику розглядаються особливості бухгалтерського фінансового обліку в окремих галузях економіки: будівництві, сільському господарстві, автомобільному та залізничному транспорті, торгівлі та громадському харчуванні, житлово-комунальному господарстві та готельних закладах, страхових компаніях, гральних закладах, ломбардах та ін. У посібнику враховано галузеві особливості та останні зміни в нормативній базі фінансового обліку станом на 1 вересня 2007 р.

Посібник розраховано насамперед на студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за напрямом підготовки «Облік і аудит» і вже засвоїли основи теорії бухгалтерського обліку та фінансового обліку у виробничій сфері. Він буде корисним також викладачам, практикуючим бухгалтерам та керівникам підприємств і організацій відповідних галузей економіки, а також студентам інших спеціальностей економічного спрямування.

**ISBN 978-966-364-730-2**

© Атамас П.Й., 2008

© Центр учбової літератури, 2008

## ***ВСТУП***

Фінансовий облік у підприємствах виробничої сфери в Україні регламентується загальнодержавними законодавчими актами, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та інструкціями, затвердженими Міністерством фінансів України. Але більшість з цих нормативних актів є досить загальними і потребують деталізації та уточнення в галузевих методичних рекомендаціях. Зумовлено це значною специфікою окремих галузей економічної діяльності. Саме це і визначає необхідність вивчення особливостей обліку в окремих галузях економіки, що практикується у більшості навчальних закладів при підготовці бакалаврів з обліку і аудиту.

У навчальному посібнику розглянуто особливості відображення в обліку специфічних господарських операцій, характерних для деяких галузей економічної діяльності: будівництва, сільського господарства, автомобільного та залізничного транспорту, торгівлі і громадського харчування, житлово-комунального господарства, страхових організацій, закладів грального бізнесу, ломбардних операцій тощо. При цьому враховано зміни, опубліковані в загальнодержавних та галузевих нормативних документах і методичних рекомендаціях станом на 1 вересня 2007 р., а також практику ведення обліку в таких підприємствах: особливості побудови робочих планів рахунків, використання субрахунків другого і третього порядку, застосування галузевих первинних документів та облікових реєстрів, методики обліку основних засобів та виробничих запасів, визнання доходів і витрат основної діяльності, визначення фінансових результатів та їх відображення у системі бухгалтерських проводок.

Навчальний посібник розрахований насамперед на студентів вищих навчальних закладів, які навчаються за напрямом підготовки «Облік і аудит» і вже засвоїли основи теорії бухгалтерського обліку, фінансового обліку у підприємствах виробничої сфери, податкової системи України (або податкового обліку), обліку в бюджетних установах, на підприємствах малого бізнесу, які викладаються в рамках окремих навчальних дисциплін. Тому в навчальному посібнику «Бухгалтерський облік у галузях економіки» розглядаються лише ті положення, які не висвітлюються у названих навчальних курсах.

У посібнику (за невеликим винятком) не наводяться зразки типових форм первинних документів та облікових реєстрів, які є загальноприйнятими для всіх підприємств відповідної галузі і затверджені в установленому порядку.

У той же час для підвищення наочності та полегшення сприйняття специфічної інформації теоретичні положення у навчальному посібнику ілюстровано значною кількістю рисунків, на яких схематично показано взаємозв'язок окремих показників, методу їх визначення, склад і будову рахунків, порядок відображення окремих операцій в первинних документах та облікових реєстрах тощо. У кожній темі (главі) наведено приклади бухгалтерських проводок з обліку специфічних господарських операцій, що може бути корисним не лише студентам, а й практикуючим бухгалтерам підприємств відповідних галузей економічної діяльності. До кожної теми наводиться список спеціальної літератури та питання для самоконтролю засвоєння матеріалу.

Навчальний посібник підготовлено до видання у Дніпропетровському університеті економіки та права і присвячено 15-річчю його заснування.

Автор вдячний за всі зауваження та побажання стосовно змісту і оформлення навчального посібника «Бухгалтерський облік у галузях економіки».



# **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В БУДІВЕЛЬНОМУ ВИРОБНИЦТВІ**

## **1.1. Особливості будівельного виробництва та їх вплив на організацію обліку**

Будівництво як вид підприємницької діяльності в сучасних умовах — одна з найпоширеніших та прибуткових галузей економіки. У той же час це дуже специфічна галузь, яка працює на віддалену перспективу, потребує значних первинних інвестицій, пов'язана зі створенням нерухомості, яка тривалий час буде займати певну територію. Внаслідок цього питання будівельної діяльності регулюються значною кількістю законодавчих та інших нормативних актів, а будівництву приділяється підвищена увага з боку державних контролюючих органів.

**Будівельна діяльність** — це не лише будівництво нових об'єктів, а й реконструкція, реставрація, капітальний ремонт, упорядкування об'єктів містобудування, розширення і технічне переоснащення підприємств тощо. Будівельна діяльність пов'язана з рядом специфічних понять і визначень, таких як:

1) об'єкт будівництва — будинки і споруди житлово-комунального, промислового та іншого виробничого і невиробничого призначення;

2) суб'єкти планування будівництва — органи державної влади та місцевого самоврядування, юридичні та фізичні особи;

3) суб'єкти будівництва — архітектори, розробники містобудівної та проектної документації, замовники, підрядчики, виробники будівельних матеріалів, власники і користувачі об'єктів будівництва, органи влади.

У цій лекції розглянуто особливості обліку в підрядних будівельно-монтажних організаціях, які на свій ризик і за обумовлену плату виконують певні будівельні роботи і передають їх замовнику згідно з контрактом.

Підрядчики, у свою чергу, поділяються на:

– генеральних, які відповідають за виконання всього комплексу робіт, передбачених замовленням, передачу їх замовнику та забезпечують координацію роботи інших підрядчиків;

– головних, які відповідають за виконання частини робіт на об'єкті, передають їх генеральному підряднику або замовнику і забезпечують координацію діяльності субпідрядників;

– субпідрядників, які виконують спеціальні та окремі види робіт (сантехнічні, електромонтажні, оздоблювальні тощо) за домовленістю з генеральним, головним підрядником або замовником.

Будівельна діяльність (пошукові та проектні роботи для будівництва, зведення несучих та огорожувальних конструкцій, будівництво та монтаж інженерних і транспортних мереж) належать до такого виду діяльності, який підлягає обов'язковому ліцензуванню. У той же час розробка кошторисної документації не підлягає ліцензуванню. Ліцензія на здійснення будівельної діяльності видається на 5 років і у бухгалтерському обліку відображається як придбання нематеріальних активів (на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи»). Витрати на придбання довгострокової ліцензії вважаються капітальними інвестиціями і проводяться через субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів» записами:

1) Д-т субрах. 154 – К-т субрах. 631, 685;

2) Д-т субрах. 127 – К-т субрах. 154.

Підприємства, які здійснюють будівельну діяльність без придбання відповідної ліцензії, та їх керівники (власники) можуть притягуватися до фінансової, адміністративної або навіть кримінальної відповідальності (залежно від характеру порушення).

Будівництво об'єктів виробничого та іншого призначення, підготовка будівельних ділянок, роботи з обладнання будівель, по закінченню будівництва, прикладні та експериментальні дослідження і розробки, що виконуються суб'єктами підприємства для інших суб'єктів або за їх замовленням, здійснюються на умовах договору будівельного підряду. Порядок укладання і виконання договорів підряду на будівельні роботи регулюється «Загальними умовами укладання і виконання договорів підряду у капітальному будівництві», затвердженими постановою КМУ від 01.08.2005 р. № 668. Дані умови розроблено відповідно до норм Цивільного та Господарського кодексів України. Важливими елементами договору підряду є: предмет договору, договірна ціна, терміни початку і закінчення робіт, порядок забезпечення робіт

проектною документацією, ресурсами та послугами, порядок залучення субпідрядників, порядок розрахунків за виконані роботи, порядок здавання-приймання закінчених робіт (об'єкта будівництва), гарантійні терміни якості закінчених робіт, відповідальність сторін за порушення умов договору підряду тощо.

Підрядчик зобов'язаний здійснювати будівництво та пов'язані з ним будівельні роботи відповідно до проектно-документації. Ціна робіт визначається на підставі кошторису, який може бути приблизним (гнучким) або твердим. Зміни до останнього можуть вноситися лише за погодженням сторін. У разі його перевищення всі пов'язані з цим витрати відшкодовує підрядчик.

Замовник має право вносити зміни у проектно-кошторисну документацію до початку робіт або в процесі їх виконання якщо додаткові роботи, зумовлені такими змінами, за вартістю не перевищують 10% означеної у кошторисі ціни і не змінюють характер цих робіт.

Оплата виконаних робіт здійснюється після приймання замовником збудованого об'єкта, якщо інший порядок розрахунків не передбачено договором. Підрядчик має право вимагати виплати йому авансу лише у випадках і в розмірі, передбаченому договором. Оплата виконаних робіт здійснюється за ціною, передбаченою договором, навіть якщо фактичні витрати підрядчика будуть менші передбачених кошторисом (якщо така економія не зумовила погіршення якості виконаних робіт). Усі недоліки виконання робіт, що сталися з вини підрядчика або субпідрядчика, повинні бути усунені ними за свій кошт.

Якщо будівельні роботи повністю або частково виконуються з матеріалів замовника або ж останній забезпечує будівництво водопостачанням, електроенергією та іншими послугами, то у договорі підряду необхідно передбачити норми витрачання цих матеріалів та послуг. Підрядчик зобов'язаний надати замовнику звіт про використання матеріалів та повернути невикористані їх залишки і відходи.

Відповідно до вимог Цивільного кодексу України (ЦКУ) підрядчик зобов'язаний укласти договір страхування об'єкта будівництва або комплексу робіт (якщо інше не передбачено договором підряду) і повідомити про це замовника, надавши інформацію про страхову організацію, розмір страхової суми та застраховані ризики.

Основні принципи організації обліку активів і пасивів підприємств будівельної галузі мало чим відрізняються від об-

ліку у промислових підприємствах. У той же час організація обліку доходів, витрат, розрахунків, порядок калькулювання собівартості виконаних робіт і визначення фінансових результатів у підрядних будівельних організаціях має певні особливості, зумовлені специфікою будівельного виробництва, організаційною структурою і технологією діяльності виробничих підрозділів. Серед особливостей, які необхідно враховувати при організації обліку, можна виділити такі:

1) виробничий процес у будівництві проводиться на нерухомих об'єктах, часто досить віддалених від основної виробничої бази будівельної організації, при рухомому характері роботи робітників, будівельних машин і механізмів;

2) процес будівництва може бути довгостроковим, що зумовлює поступове нагромадження витрат у незавершене будівництво до здачі об'єкта замовнику;

3) будівельні організації часто спеціалізуються на певних видах робіт, які мають суттєві організаційні та технологічні відмінності (житлове будівництво, будівництво об'єктів промислового призначення, доріг, мостів, електромонтажні, сантехнічні, оздоблювальні, покрівельні роботи і т. ін.);

4) безсхемова структура будівельних організацій, що зумовлює специфіку в організації обліку загальнопромислових витрат;

5) значна питома вага витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів, що зумовлює необхідність їх окремого обліку та спеціальних методів розподілу;

6) основним методом обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт є позаумовний (за окремими контрактами, об'єктами, роботами, послугами). У той же час витрати у допоміжних виробництвах (механічних, столярних тощо) можуть обліковуватися попроцесним методом;

7) для забезпечення необхідних побутових умов належного рівня техніки безпеки і т. ін. на будівельних майданчиках часто зводять тимчасові будівлі, споруди, огорожі тощо, які обліковують як тимчасові (нетитульні) споруди на субрахунку 113 аналогічної назви;

8) будівельні матеріали, конструкції, деталі, обладнання для монтажу тощо, які завозяться на будівельні майданчики з центральних складів або безпосередньо від підприємств-виробників (постачальників), зараховуються у підзвіт матеріально відповідальних осіб (виконавців робіт, начальників дільниць тощо), а на витрати будівництва відносяться лише після їх використання (на підставі відповідних звітів);

9) згідно з П(С)БО 18 «Будівельні контракти» облік розрахунків із замовниками може бути організовано за контрактами двох типів:

– контракт з фіксованою ціною, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу будівельних робіт або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва;

– контракт за ціною «витрати плюс», який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання контракту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої суми);

10) облік витрат за контрактами у підрядника може проводитися одним з двох методів:

– методом виконання відсотка робіт, при якому сума доходу відображається у міру виконання контракту. Витрати, понесені на відповідному етапі виконання контракту, порівнюють з доходами і відображають у звіті про результати виконаної роботи;

– методом виконання контракту, при якому витрати й одержані авансові надходження від замовника нагромаджуються з початку виконання контракту, а доход показується лише тоді, коли роботи за контрактом завершені;

11) використання обох методів передбачає створення резерву для покриття витрат на стадії завершення і здачі об'єкта будівництва.

Такі основні характерні риси виробничої діяльності підприємств і організацій галузі будівельного виробництва.

## **1.2. Особливості документального оформлення та контролю за витрачанням виробничих запасів**

Основні положення обліку матеріальних цінностей в підрядних будівельних організаціях регламентовані національним П(С)БО 9 «Запаси» та Планом рахунків бухгалтерського обліку, якими визначено саме поняття запасів, їх склад, принципи оцінки, облікова одиниця, рахунки обліку запасів та їх кореспонденція. Ці положення є загальними для підприємств усіх галузей економіки. У той же час у будівельних організаціях є деякі особливості документального оформлення та організації обліку використання виробничих запасів, які й розглянуто у даному розділі.

По-перше, для будівельних організацій все ще актуальний лист МФ СРСР від 30.04.74 р. № 103 «Про основні положення з обліку матеріалів на підприємствах і будовах», додатком до якого визначено порядок документообігу та обліку руху матеріалів. Одночасно використовуються форми документів, затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів».

По-друге, будівельні матеріали для спеціалізованих підприємств будівельних організацій є сировиною для основного виробництва, і тому в обліку їх наявність та рух відображають не на субрахунку 205 «Будівельні матеріали», а на субрахунку 201 «Сировина й матеріали».

Крім того, будівельні організації можуть отримувати матеріали, конструкції і деталі як від постачальників на умовах купівлі-продажу, так і від замовника, або ж виготовляти деякі конструкції у своїх допоміжних виробництвах. При надходженні матеріалів від замовника розрахунки можуть здійснюватися по-різному:

- матеріали можуть бути куплені підрядником у замовника, і тоді розрахунки та їх облік аналогічні обліку матеріалів, одержаних від постачальників;

- матеріали можуть бути передані замовником в рахунок оплати послуг підрядника, і тоді виникають ознаки товарообмінної (бартерної) операції, а вартість таких матеріалів відображають в обліку як аванс замовника;

- матеріали можуть бути передані замовником підряднику для цільового використання згідно з договором підряду. У такому випадку право власності на матеріали залишається у замовника. Матеріали приймаються підрядником на підставі акта (або рахунка) комплектно відповідно до вимог стандартів та технічних умов і в обумовлені контрактом терміни. Підрядник для приймання матеріальних ресурсів за кількістю і якістю може залучати зацікавлені субпідрядні організації. Він зобов'язаний після використання матеріалів за призначенням надати замовнику Звіт про використання матеріалів та повернути залишки невикористаних матеріалів. У бухгалтерському обліку підрядника такі матеріали, конструкції і деталі відображають на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» (у розрізі замовників, видів матеріалів, місць зберігання і т. ін.). Фактичне витрачання матеріалів замовника оформлюють «Актом про витрачання давальницьких матеріалів» (т. ф. № М-23), який складається у терміни, зазначені сторонами у договорі.

При використанні матеріалів замовника їх вартість з ф. № М-23 переносять у ф. № КБ-2в і виділяють окремим рядком «У тому числі матеріали замовника». Вартість таких матеріалів входить до складу загального обсягу робіт, виконаних підрядником, але в суму оплати за виконані роботи не враховується.

На великих будовах масові будівельні матеріали (цегла, пісок, щебінь тощо), конструкції і деталі, обладнання для монтажу, як правило, завозяться безпосередньо на об'єкт будівництва (будівельний майданчик) з бази постачальника (виробника) без їх розвантаження на центральному складі підрядника, тобто транзитом. Перелік матеріалів, які можуть завозитися транзитом безпосередньо на виробничі дільниці, повинен бути визначений і оформлений наказом по підприємству. Але в обліку одержані транзитом матеріальні цінності бажано відображати як такі, що надійшли на центральний склад і звітти передані у виробництво. Це необхідно для оперативного контролю за виконанням договорів постачання та розрахунків за одержані цінності. Але при цьому в первинних прибуткових і видаткових документах складу і дільниці робиться позначка про те, що матеріали одержано транзитом.

Порядок документального оформлення транзитних поставок матеріалів визначають на самому підприємстві. З цією метою працівником будівельної дільниці можуть виписуватися «Прибуткові ордери» (т.ф. № М-4) або використовуватися «Товарно-транспортні накладні» (т.ф. № 1-ТН), виписані постачальником, і т. ін. Періодично ці документи обмінюють у складі на «Накладну-вимогу на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» (т. ф. № М-11). Можливі й інші варіанти організації обліку і контролю за транзитним надходженням матеріалів.

Відпуск сировини, матеріалів, конструкцій, деталей, палива і т. ін. з центральних складів у виробництво на будовах має свої особливості. Відпуск названих цінностей у комори цехів, дільниць, на будівельні майданчики відображають не як витрати виробництва, а як внутрішньогосподарське переміщення матеріальних цінностей (від однієї до іншої матеріально відповідальної особи).

Відпуск матеріалів у виробництво, як правило, повинен здійснюватися на підставі попередньо встановлених лімітів. Основними документами, якими оформлюють видачу матеріалів зі складу в будівництві, крім Накладної-вимоги ... (т. ф. № М-11), є «Лімітно-забірні картки» (т. ф. № М-28 та М-28а).

Лімітно-забірна картка т. ф. № М-28 ведеться протягом всього періоду будівництва конкретного об'єкта і знаходиться у виконавця робіт. Одночасно складається щомісячна лімітно-забірна картка за т. ф. № М-28а, яка знаходиться на складі. При відпуску матеріалів зі складу комірник розписується у лімітно-забірній картці ф. № М-28, а отримувач матеріалів – у лімітно-забірній картці ф. № М-28а. У кінці місяця оформлені лімітно-забірні картки разом з іншими первинними документами і матеріальними звітами передаються комірником і виконавцем робіт у бухгалтерію, де перевіряють правильність списання матеріалів на виробництво по кожному об'єкту та дільниці в цілому. Лімітно-забірні картки т. ф. № М-28 з незакінчених об'єктів, що переходять на наступний місяць, повертають виконавцю робіт. Таким чином, лімітно-забірні картки використовуються як для документального оформлення відпуску матеріалів, так і для систематичного контролю за дотриманням ліміту витрачання матеріалів у виробництві.

Для списання матеріалів та контролю за дотриманням нормативів їх витрачання керівник будівельного підрозділу щомісяця складає «Звіт про витрати основних матеріалів у будівництві в зіставленні з виробничими нормами» (т. ф. № М-29). На підставі даних ф. № М-29 керівник будівельної організації приймає рішення про списання матеріалів та порядок регулювання відхилень від норм (кошторису). Кількісні дані про фактичні витрати матеріалів з ф. № М-29 переносять у «Матеріальний звіт» (т. ф. № М-19).

Кількість відпущених у виробництво масових однорідних матеріалів (пісок, щебінь, галька тощо) у великих кількостях при неможливості їх відпуску за фактичною вагою (масою) або обсягом (зважуванням або вимірюванням) дозволяється визначати на підставі проведення періодичних (не рідше одного разу на місяць) інвентаризацій залишків цих матеріалів. Результати інвентаризації оформлюють відповідним актом. Витрати матеріалів визначають розрахунково, використовуючи метод періодичного списання:

$$\text{Залишок на початок місяця} + \text{Надходження} - \text{Залишок на кінець місяця} = \text{Витрати на виробництво (при відсутності інших каналів вибуття матеріалів)}.$$

Фактичні витрати таких матеріалів згідно з розрахунком оформлюють спеціальним актом довільної форми.

Якщо виконавець робіт (виконроб) є одночасно і матеріально відповідальною особою, то списання матеріалів, конструкцій, деталей, твердого і рідкого палива з приоб'єктного складу на

витрати виробництва відображається у матеріальному звіті (з урахуванням обсягів виконаних робіт) без складання спеціальних первинних документів.

Облік наявності та руху матеріалів на складах ведуть у «Картах складського обліку матеріалів» (т. ф. № М-12) у загальноприйнятому порядку. Після закінчення місяця завідувач складу подає у бухгалтерію «Матеріальний звіт» (т. ф. № М-19), до якого додає всі документи про рух матеріалів за звітний період. У невеликих будівельних підприємствах матеріально відповідальні особи можуть здавати документи в бухгалтерію на підставі «Реєстру приймання-здавання документів» (т. ф. № М-13), а в кінці місяця складати відомість залишків матеріальних цінностей (сальдову відомість).

Аналітичний і синтетичний облік матеріалів у бухгалтерії будівельних організацій ведеться за загальноприйнятою методикою.

### **1.3. Облік витрат будівельної організації та визначення собівартості будівельно-монтажних робіт**

Порядок обліку витрат і формування собівартості будівельно-монтажних робіт регламентовано такими нормативними документами:

- П(С)БО 16 «Витрати», затвердженим наказом МФУ від 31.12.99 р. № 318;
- П(С)БО 18 «Будівельні контракти», затвердженим наказом МФУ від 28.04.2001 р. № 205 (зі змінами і доповненнями);
- «Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт», затвердженими наказом Державного комітету з будівництва і архітектури України від 16.02.2004 р. № 30.

Згідно з названими Методичними рекомендаціями собівартість будівельно-монтажних робіт (БМР) – це виробничі витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням таких робіт. Собівартість БМР підрядної будівельної організації складається з виробничих витрат окремих виробничих підрозділів (структурних одиниць), які виконують БМР, і вартості робіт, виконаних за договорами субпідряду.

Собівартість БМР виробничого підрозділу (структурної одиниці) будівельної організації складається з виробничих витрат даного підрозділу, пов'язаних з виконанням БМР, а також із витрат на утримання апарату управління виробництвом цього підрозділу.

Собівартість БМР може бути плановою, рівень якої визначається на підставі проектно-кошторисної документації, економічно обґрунтованих норм і нормативів витрат, інженерних розрахунків і т. ін., і фактичною, яка включає фактичні витрати будівельної організації на виконання БМР.

Планування і бухгалтерський облік витрат, які включаються до собівартості БМР, здійснюються у розрізі окремих об'єктів обліку витрат. З точки зору П(С)БО 18 таким об'єктом може бути лише окремий «будівельний контракт». В той же час для організації поточного обліку та оперативного контролю за витратами об'єктом обліку може вважатися як окремий об'єкт будівництва, так і окремий вид будівельно-монтажних робіт, але в межах конкретного будівельного контракту (підрядного договору).

Облік витрат на виконання БМР ведуть позамовним методом. Замовлення відкривають на кожен об'єкт будівництва відповідно до підрядного договору. Облік витрат на замовлення ведуть наростаючим підсумком в окремій картці аналітичного обліку витрат на замовлення до закінчення виконання контракту. З цією метою кожному замовленню надається певний шифр (номер, код), який потім обов'язково вказують на всіх первинних документах з обліку витрат на виконання даного замовлення.

Бухгалтерський облік витрат на виконання БМР ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого в підрядних будівельних організаціях можуть бути відкриті субрахунки за видами виробництв:

231 «Основне виробництво» (облік витрат за контрактами);

232 «Допоміжні виробництва» (ремонтні майстерні, власний автотранспорт, столярний цех, цех з виготовлення металевих конструкцій тощо);

233 «Експлуатація будівельних машин і механізмів» та ін.

При журнально-ордерній формі обліку витрат на виконання БМР ведуть у журналі 5 або 5А, при використанні комп'ютерної форми обліку – у відповідних машинограмах.

Згідно з П(С)БО 18 витрати за будівельним контрактом включають:

– витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту (прямі витрати матеріалів, прямі витрати на оплату

праці та інші прямі витрати, до яких відносять відрахування на соціальні заходи, орендну плату, амортизацію, втрати від браку, вартість виконаних субпідрядних робіт тощо). Такі витрати списують на конкретне замовлення бухгалтерськими проводками:

Д-т субрах. 231 – К-т рах 20, 22, 66, 65, 63 та ін.;

– загальновиробничі витрати, до яких відносять витрати на управління, організацію і обслуговування будівельного виробництва. Останні розподіляють між окремими об'єктами будівництва з використанням попередньо визначеної бази розподілу (прямі витрати, обсяг доходів, відпрацьований будівельними машинами і механізмами час у годинах або змінах і т. ін.). Особливістю формування витрат за будівельним контрактом є те, що загальновиробничі витрати (як змінні, так і постійні) підлягають розподілу між об'єктами будівництва у повному обсязі (без урахування нормальної потужності) і списуються щомісячно записом:

Д-т субрах. 231 – К-т рах. 91;

– у деяких випадках частково адміністративні витрати, якщо підрядник і замовник домовилися, що адміністративні витрати (або їх певна частка) підлягають відшкодуванню замовником. Такі витрати обліковують на окремому субрахунку до рахунка 92 (наприклад, 921 «Адміністративні витрати, що підлягають відшкодуванню замовником») і щомісячно відносять на витрати основного виробництва записом:

Д-т субрах. 231 – К-т субрах. 921;

– витрати, понесені підрядником на етапі підготовки та укладання будівельного контракту, якщо існує вірогідність його підписання та достовірної оцінки цих витрат. Витрати на укладання контракту, не підписаного до дати балансу, вважаються витратами звітного періоду без їх віднесення на витрати за таким контрактом в наступних звітних періодах.

Особливістю формування витрат за будівельним контрактом є те, що до їх складу не включають витрати на утримання незадіяних будівельних машин і механізмів та інших необоротних активів, не використаних при виконанні будівельного контракту. Такі витрати обліковують окремо і відносять до витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені (субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»).

Об'єктом калькулювання при позамовному методі є собівартість закінченого замовлення, за яким готові об'єкти прой-

шли випробування і прийняті відділом технічного контролю (ВТК) або замовником (генеральним підрядником – для субпідрядної організації). У кінці кожного місяця у картці аналітичного обліку витрат на замовлення підраховують суму прямих виробничих витрат і додають до неї частку загальновиробничих та інших витрат (згідно з контрактом). Суму віднесених на замовлення витрат зменшують на вартість повернених на склад невикористаних матеріалів, напівфабрикатів та відходів. Вартість відходів, якщо їх неможливо ідентифікувати з конкретним замовленням, відносять на зменшення загальновиробничих витрат відповідного виробничого підрозділу (дільниці, цеху тощо).

Вартість незакінченого будівництва визначають сумуванням витрат за незакінченими замовленнями (на підставі карток аналітичного обліку витрат).

#### **1.4. Документальне оформлення та облік використання будівельних машин і механізмів**

Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів часто мають досить значну питому вагу в собівартості БМР. Механізовані роботи можуть виконуватися машинами і механізмами, що належать тій будівельній організації, яка виконує весь комплекс БМР (генпідрядник) чи його частину (субпідрядник), або ж самостійній спеціалізованій організації – управлінню (тресту, базі тощо) механізації БМР, яка працює як окрема юридична особа. В останньому випадку будівельні машини і механізми можуть використовуватися на умовах договорів оренди або субпідряду.

Відповідно до того, як організовано використання будівельних машин і механізмів (БММ), виконані ними роботи та витрати на їх експлуатацію оформляють типовими первинними документами, форми яких затверджені наказом ЦСУ СРСР від 31.12.76 р. № 1044. Серед них такі:

1) «Рапорт про роботу баштового крану» (т. м. ф. № ЕСМ-1) використовують у трестах (управліннях) механізації БМР для обліку роботи мостових, шлюзових, самохідних, портално-стрілових, стаціонарних і козлових баштових кранів при погодинній оплаті і є підставою для одержання вихідних даних для нарахування оплати праці машиністам. Рапорт випикується на

декаду в одному примірнику уповноваженою особою (техніком-нормувальником, виконробом) дільниці управління механізації БМР і заповнюється щоденно машиністом баштового крана. Рапорт призначено для відображення даних про роботу чотирьох машиністів при тризмінній роботі крана. Відомості про обсяги виконаних робіт вносить технік-нормувальник на підставі замірів виконаних робіт та єдиних норм і розцінок з кожного конструктивного елемента або виду робіт. Результати роботи, простої крана, претензії до роботи машиністів підтверджує замовник своїм підписом і штампом. У кінці декади рапорт підписують машиністи, технік-нормувальник, виконроб, начальник дільниці і передають в бухгалтерію тресту (управління) механізації БМР;

2) «Дорожній лист будівельної машини» (т. м. ф. № ЕСМ-2) застосовують як у трестах (управліннях) механізації БМР, так і в будівельних організаціях для обліку роботи будівельних машин на автомобільному ходу при погодинній оплаті та нарахування оплати праці обслуговуючому персоналу. Дорожній лист виписують в одному примірнику на зміну, день або декаду. Виїзд та повернення будівельної машини оформляють диспетчер, механік, машиніст. Результати роботи і простої будівельної машини щоденно підтверджуються підписом і штампом замовника. Оформлений (закритий) дорожній лист підписують машиніст, виконроб, начальник дільниці управління механізації, технік-нормувальник і передають в бухгалтерію тресту (управління) механізації або будівельної організації (за приналежністю будівельної машини);

3) «Рапорт про роботу будівельної машини (механізму)» (т. м. ф. № ЕСМ-3) застосовують у трестах (управліннях) механізації БМР для обліку роботи будівельної машини (крім машин на автомобільному ходу) при погодинній оплаті. Порядок оформлення і використання цього документа аналогічний ф. № ЕСМ-2;

4) «Рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму)» (т. м. ф. № ЕСМ-4) використовують у трестах (управліннях) механізації БМР та в будівельних організаціях, які мають будівельні машини на балансі, для оформлення і обліку виконання завдання на відрядні роботи, що вимірюються у натуральних вимірниках, та для одержання даних, необхідних для нарахування оплати праці обслуговуючому персоналу. Рапорт-наряд складають в одному примірнику і видають машиністу на весь термін виконання роботи. На звороті рапорту-наряду вказують вид роботи та умови її виконання, ведуть облік виконаного завдання. Заповнений документ підписують машиніст, технік-нормуваль-

ник, виконроб управління механізації або будівельної дільниці і передають у бухгалтерію для використання за призначенням;

5) «Картка обліку роботи будівельної машини (механізму)» (т. м. ф. № ЕСМ-5) застосовується для обліку відпрацьованого часу будівельною машиною (механізмом) та для обліку виконаного обсягу робіт. Складають її в одному примірнику в планово-виробничому відділі треста (управління) механізації на підставі даних первинних документів т. ф. № ЕСМ-1, 2, 3, 4. Призначена вона для контролю за ефективним використанням будівельних машин і механізмів та для складання відповідної оперативної і статистичної звітності;

6) «Журнал обліку роботи будівельної машини (механізму)» (т. м. ф. № ЕСМ-6) призначений для щоденного обліку і контролю роботи великих і малих будівельних машин і механізмів. Журнал веде виконроб будівельної організації. До нього заносять відомості про роботу машин і механізмів як власних, так і залучених зі сторони (з управління механізації БМР тощо);

7) «Довідка про виконані роботи (послуги)» (т. м. ф. № ЕСМ-7) призначена для підтвердження обсягів виконаних робіт (послуг) будівельними машинами і механізмами та для проведення розрахунків управління механізації БМР із замовниками. Складають цей документ в одному примірнику представники замовника і управління механізації на підставі даних первинних документів т. ф. № ЕСМ-1, 2, 3. Довідку завіряють печаткою замовника та використовують як додаток до рахунка на оплату за виконані механізовані роботи управлінням механізації.

Крім перелічених типових міжвідомчих форм первинних документів, затверджених ЦСУ СРСР, у будівельно-монтажних організаціях для оформлення передачі, установа, пуску та демонтажу будівельної машини і передачі управлінням механізації (машино-прокатній базі і т. ін.) після її використання застосовують «Акт про установа, пуск та демонтаж будівельної машини» (т. ф. № ОЗ-5), форма якого затверджена наказом Мінстату України від 29.12.95 р. № 352 (разом з іншими формами первинних документів з обліку основних засобів). Акт за ф. № ОЗ-5 складають у двох примірниках представник машино-прокатної станції (базис) і будівельної дільниці, на якій ця машина має використовуватися. Після виконання роботи на зворотному боці акта вказують дату припинення роботи і демонтажу машини, виявлені поломки, винуватців і т. ін.

Зарахування будівельних машин і механізмів до складу основних засобів, їх внутрішнє переміщення, списання, реаліза-

цію та інше вибуття оформляють типовими первинними документами з обліку основних засобів (т. ф. № ОЗ-1, 2, 3, 4) у загальноприйнятому порядку.

Витрати на утримання і експлуатацію власних та орендованих машин і механізмів у будівельних організаціях обліковують на рахунку 23 «Виробництво» (окремий субрахунок «Експлуатація будівельних машин і механізмів») за їх видами або групами і відносять на витрати окремих об'єктів калькулювання (окремі об'єкти обліку витрат, замовлення тощо) прямим методом на підставі первинних документів про їх використання і лише в окремих випадках вони можуть розподілятися умовно (пропорційно відпрацьованим машино-годинам тощо).

Облік витрат на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів ведуть за статтями, склад яких будівельна організація визначає самостійно. Це можуть бути: витрати на оплату праці робітників, зайнятих управлінням і обслуговуванням машин; відрахування на соціальні заходи; відрахування в резерв на оплату відпусток цієї категорії працівників; витрати на паливо, електроенергію, інші допоміжні експлуатаційні матеріали; утримання рейкової та безрейкової колій; амортизаційні відрахування; витрати на ремонт машин тощо.

Вартість механізованих робіт, виконаних машинами управління (тресту) механізації БМР, може оплачуватися замовником як субпідрядні роботи і відноситися на витрати з конкретного об'єкта (замовлення, контракту) прямим методом (як і решта прямих витрат).

## **1.5. Облік створення і використання тимчасових нетитульних споруд і пристроїв**

Згідно з «Правилами визначення вартості будівництва» (ДБН Д.1.1-1-2000), затвердженими наказом Держбуду України від 27.08.2000 р. № 174 (зі змінами і доповненнями), до нетитульних тимчасових будівель, споруд, пристроїв та устаткування відносять:

– приоб'єктні контори, амбари виконробів і майстрів, складські приміщення і навіси, душові, приміщення для обігріву робітників; настили, драбини, перехідні містки, ходові дошки, огорожі при розплануванні будинків, інвентарні уніфіковані за-

соби підмошування (люльки, вишки, помости, інвентарні площадки і т. ін.);

– тини і огорожі (крім спеціальних і архітектурно оформлених), захисні козирки, сховища при виконанні буропідривних робіт;

– тимчасові розводки від магістральних і розвідних мереж постачання електроенергії, води, газу, пару, повітря в межах робочої зони (в межах 25 м від периметра будівель або від лінійних споруд);

– витрати, пов'язані з обладнанням будівель і споруд, які будуються або існують на будівельних майданчиках, замість будівництва вказаних вище тимчасових нетитульних будівель і споруд.

Тимчасові нетитульні споруди поділяють на необоротні (з терміном використання понад один рік) та оборотні (плановий період експлуатації яких менше одного року).

Витрати на придбання або виготовлення необоротних тимчасових нетитульних споруд обліковують як капітальні вкладення на субрахунок 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів». При передачі в експлуатацію витрати на їх придбання (створення) відображають за дебетом субрахунка 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» і кредитом субрахунка 153.

Амортизацію необоротних нетитульних споруд, витрати на їх ремонт, утримання та розбирання розподіляють та відносять на собівартість БМР, якщо такі витрати передбачені кошторисом будівництва, такими методами (залежно від специфіки використання споруд):

– прямим методом (на дебет субрахунка 231 «Основне виробництво»);

– шляхом розподілу у складі загальновиробничих витрат (на дебет рахунка 91 «Загальновиробничі витрати»).

Якщо кошторисом будівництва не передбачено витрати на спорудження та розбирання тимчасових нетитульних споруд і пристроїв, то їх вважають понаднормативними і відносять на собівартість реалізованої продукції у періоді виникнення таких витрат (табл. 1.1).

Облік витрат на виготовлення оборотних нетитульних споруд і пристроїв не можна вважати капітальними вкладеннями, тому їх необхідно обліковувати на окремому субрахунку до синтетичного рахунка 23 «Виробництво» (наприклад, субрах. 234 «Створення оборотних тимчасових нетитульних споруд»).

Таблиця 1.1

## Відображення в обліку витрат на ліквідацію необоротних тимчасових нетитульних споруд

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списана вартість ліквідованої тимчасової споруди, передбаченої кошторисом будівництва:			
	– на суму нарахованого зносу	132	113	3000
	– на залишкову вартість	23, 91	113	800
	– на суму податкового зобов'язання з ПДВ	23, 91	641	160
2	Відображаються витрати, пов'язані з ліквідацією тимчасової нетитульної споруди	23, 91	66, 65	200
3	Оприбутковано матеріали, одержані від розбирання тимчасової споруди, придатні для використання	20	23, 91	100
4	Списано вартість тимчасової нетитульної споруди, не передбаченої кошторисом будівництва:			
	– на суму нарахованого зносу	132	113	600
	– на залишкову вартість	903	113	50
	– на суму податкового зобов'язання з ПДВ	903	641	10
5	Відображені витрати на розбирання нетитульної споруди, не передбаченої кошторисом будівництва	903	66, 65	40

Собівартість виготовлених оборотних тимчасових нетитульних споруд і пристроїв доцільно відображати у складі виробничих запасів (Д-т рах. 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»), для чого передбачити спеціальний субрахунок, наприклад, 222 «Тимчасові нетитульні споруди і пристрої з терміном використання до одного року».

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів (а відтак, і оборотних нетитульних споруд і пристроїв) підлягає списанню на витрати виробництва (Д-т рах. 23 або 91) або собівартість реалізації (Д-т рах. 90) в момент їх передачі в експлуатацію з організацією оперативного обліку таких об'єктів і контролю за їх використанням.

Враховуючи специфіку будівельного виробництва та формування витрат і доходів підрядних будівельних організацій, більш доцільним було б списання вартості оборотних тимчасових не титульних споруд і пристроїв у момент їх передачі в експлуатацію не на рах. 23 або 91, а на рах. 39 «Витрати майбутніх періодів» з наступним рівномірним періодичним (щомісячним) списанням на поточні витрати (Д-т рах. 23, 91 – К-т рах. 39).

## **1.6. Облік загальновиробничих витрат підрядних будівельних організацій**

До загальновиробничих витрат у будівництві відносять витрати, пов'язані з виконанням БМР, які неможливо в момент їх виникнення безпосередньо віднести на конкретний об'єкт витрат. Облік таких витрат ведуть на синтетичному рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в цілому по будівельній організації.

До складу загальновиробничих витрат у будівництві відносять:

1) витрати на управління і обслуговування будівельного виробництва: на оплату праці і соціальне страхування працівників апарату управління окремих виробничих підрозділів та робітників, що здійснюють обслуговування такого апарату управління; на службові відрядження вказаного апарату управління; амортизацію основних засобів та інших необоротних активів відповідного призначення; утримання, експлуатацію і ремонт необоротних активів загальновиробничого призначення; опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; аварійно-рятувальне обслуговування об'єктів підземного будівництва (при наявності відповідних договорів); транспортне обслуговування будівельного виробництва; оплата послуг кредитно-фінансових установ та поштово-телеграфних послуг; матеріально-технічне забезпечення апарату управління; оплата послуг консультативного та інформаційного характеру;

2) витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та удосконалення технології: на геодезичні роботи; упорядкування і утримання будівельних майданчиків; перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на інше будівництво; амортизація і поточний ремонт обладнання і пристосувань, що віднесені до основних засобів і не можуть бути включені до прямих витрат (бункерів для бетонів та розчинів, огорожувальної техні-

ки небезпечних зон виконання робіт тощо); будівництво, ремонт, утримання і переміщення нетитульних тимчасових споруд, приміщень санітарно-побутового призначення; вартість малоцінного та швидкозношуваного виробничого інвентаря та інструментів; витрати на підготовку об'єктів будівництва до здавання; витрати некапітального характеру на удосконалення технології і організації, забезпечення якості будівництва, винахідництво і раціоналізацію; утримання протипожежної та сторожової охорони будівельних майданчиків і т. ін.;

3) витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках, у т. ч. на обладнання і утримання огорож для машин та їх рухомих частин, люків, отворів; забезпечення працівників спецодягом, спецвзуттям та засобами індивідуального захисту (у т. ч. миючими засобами); проведення спеціального навчання працівників, організацію лекцій, доповідей, семінарів з техніки безпеки; вартість спеціального харчування відповідних категорій працівників, а також газованої солоної води; витрати на проведення обов'язкового медичного огляду окремих категорій працюючих та ін.;

4) інші загальновиробничі витрати: страхування майна, ризиків, цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників (згідно із законодавством); охорона навколишнього середовища; створення забезпечень для відшкодування майбутніх операційних витрат (оплата відпусток, виконання гарантійних зобов'язань тощо); оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності працівників за рахунок підприємства; витрати на перевезення працівників до місця роботи і у зворотному напрямку як власним, так і орендованим транспортом; доплати і надбавки при виконанні робіт вахтовим методом; компенсації працівникам за використання для нужд виробництва власного інструмента і транспорту; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів; податки, збори та інші обов'язкові платежі (згідно із законодавством), що відносяться на собівартість БМР, і т. ін.

Згідно з П(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяють на змінні і постійні. Кожне підприємство самостійно вирішує питання (в наказі про облікову політику) про склад змінних і постійних загальновиробничих витрат. У той же час згідно з П(С)БО 18 та Методичними рекомендаціями № 30 особливістю формування витрат за будівельним контрактом є те, що загальновиробничі витрати у повному обсязі (як змінні, так і постійні) підлягають розподілу між об'єктами будівництва, що виконуються будівельною організацією, виходячи з нормальної виробничої потужності.

Розподіляються загальновиробничі витрати між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу, встановленої будівельною організацією самостійно з урахуванням специфіки робіт, що виконуються. Базою розподілу таких витрат можуть бути:

- сума всіх прямих витрат на виконання БМР;
- сума прямих витрат на оплату праці;
- нормативні або фактичні витрати праці на виконання БМР (в людино-годинах);
- час, відпрацьований будівельними машинами і механізмами на будівництві конкретних об'єктів (у машино-годинах) та ін.

Розподілені витрати списують на собівартість БМР записом:

Д-т субрах. 231 – К-т рах. 91.

Прийнята методика розподілу загальновиробничих витрат з урахуванням нормальної виробничої потужності зумовлює можливість того, що в кінці звітної періоду частина як постійних, так і змінних загальновиробничих витрат виявиться нерозподіленою (якщо фактична база розподілу таких витрат буде меншою за прийняту при плануванні виходячи з нормальної виробничої потужності). Сума нерозподілених загальновиробничих витрат підлягає списанню на собівартість реалізованої продукції (послуг) у періоді їх виникнення:

Д-т субрах. 903 – К-т рах. 91.

При розподілі і списанні загальновиробничих витрат варто враховувати, що генпідрядник (згідно з укладеним договором із субпідрядником) може щомісячно певну частку окремих статей загальновиробничих витрат відносити на витрати з обслуговування субпідрядника:

- 1) на суму витрат, що компенсуються субпідрядником:

Д-т субрах. 903 – К-т рах. 91;

- 2) на суму доходу, який компенсується субпідрядником (з урахуванням податкового зобов'язання з ПДВ):

Д-т рах. 63 – К-т субрах. 703;

- 3) на суму податкового зобов'язання з ПДВ:

Д-т субрах. 703 – К-т субрах. 641.

Отже, на суму витрат, компенсованих субпідрядником, зменшуються загальновиробничі витрати, які підлягають розподілу та списанню на собівартість виконаних БМР.

## **1.7. Облік реалізації виконаних робіт і розрахунків із замовниками**

Розрахунки за виконані підрядні будівельно-монтажні роботи можуть проводитися повністю за зданий об'єкт або частково у вигляді періодичних платежів. Замовник може вносити авансові платежі, якщо таке передбачено контрактом. Порядок проведення розрахунків за виконані роботи, приймання-здавання закінчених робіт (об'єктів будівництва) визначають норми «Загальних умов укладання і виконання договорів підряду у капітальному будівництві», затверджені постановою КМУ від 01.08.2005 р. № 668.

Розрахунки між замовником і підрядником здійснюються на підставі локальних кошторисів (проектних документів, дефектних актів і т. ін.), базуючись на методі, покладеному в основу визначення договірної ціни, і уточнюються за статтями витрат при проведенні розрахунків за обсяги виконаних робіт, які визначають базисну кошторисну вартість БМР.

Договірна ціна – це вартість підрядних робіт, за яку підрядна організація погодилася виконати замовлення. Вона може бути твердою, динамічною або періодичною.

Тверді договірні ціни, як правило, встановлюють для будівництва тривалістю до 1,5 року. Вони встановлюються незмінними на весь обсяг будівництва і, практично, не уточнюються (крім деяких виняткових ситуацій).

Динамічні договірні ціни є відкритими і можуть уточнюватися протягом всього терміну будівництва, але не частіше одного разу на рік.

Періодичні договірні ціни встановлюються відкритими і мають елементи як динамічних, так і твердих цін. Особливість такої ціни полягає в тому, що на обсяг робіт, який планується на певний період (як правило, на рік), встановлюють тверду договірну ціну (фіксовану частину загальної ціни). Після закінчення періоду дії твердої ціни вартість залишку робіт може уточнюватися за наступним встановленням нової твердої ціни на весь зашишок робіт або їх частину.

Взаєморозрахунки за обсяги виконаних робіт здійснюються за періоди, передбачені контрактом (щомісячно, за певний етап робіт і т. ін.). Для визначення вартості виконаних обсягів підрядних будівельних робіт і розрахунків за них застосовують спеціальні форми первинних документів, затверджені спільним наказом Держкомстату та Держкомітету України з будівництва і архітектури від 21.06.2002 р. № 237/5:

– «Акт приймання виконаних підрядних робіт» (т. ф. № КБ-2в) використовується будівельними підприємствами і будівельними підрозділами підприємств інших видів економічної діяльності незалежно від форми власності, які виконують будівельні і монтажні роботи, капітальний і поточний ремонт будівель і споруд та інші підрядні роботи із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ і організацій державної форми власності. Складають цей документ щомісячно у двох примірниках спеціалісти будівельного підприємства на підставі «Журналу обліку виконаних робіт» (т. ф. № КБ-6) і подають замовнику (а субпідрядники – генпідряднику). В акті наводяться дані про види, обсяги і вартість виконаних у звітному періоді робіт. Вартість окремих видів робіт визначають шляхом калькулювання на базі даних про витрати ресурсів за ресурсними елементними кошторисними нормами на одиницю виміру обсягів виконаних робіт та їх вартості за поточними цінами. Акт підписують і завіряють печатками представники підрядника і замовника;

– «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт» (т. ф. № КБ-3) використовується у всіх будівельних підприємствах і будівельних структурних підрозділах підприємств інших видів економічної діяльності незалежно від форми власності, які виконують підрядні БМР за рахунок різних джерел фінансування. Порядок заповнення і подання цього документа такий же, як і ф. № КБ-2в. При необхідності один (третій) примірник цієї довідки направляють банку, що здійснює фінансування БМР.

Виконання БМР при створенні об'єктів капітального будівництва обліковують в наступному порядку. Обсяги виконаних робіт визначають шляхом інвентаризації. Виконані роботи із закінчених частин конструктивних елементів здають замовнику щомісячно за обсягом в натуральних вимірниках.

Для накопичення, обліку і контролю обсягів виконаних БМР використовують «Журнал обліку виконаних робіт» (ф. № КБ-6), накопичувальні відомості та інші реєстри, в яких відображають повністю закінчені будівництвом об'єкти або етапи робіт, обсяги і вартість виконаних робіт з конструктивних елементів в цілому, а також обсяги і вартість окремих видів робіт, що входять до складу конструктивних елементів. Журнал є основним документом, в якому фіксують хід БМР. На його підставі складають акт ф. № КБ-2в та довідку ф. № КБ-3.

Журнал обліку виконаних робіт веде керівник дільниці (виконроб) з кожному об'єкту будівництва на підставі замірів обсягів виконаних робіт та єдиних норм і розцінок з кожного конструктивного елемента або виду робіт. У журналі вказують

кількість виконаних робіт лише із закінчених конструктивних елементів або видів робіт, які включені до акта ф. № КБ-2в та довідки ф. № КБ-3 і рахунки за які пред'явлені до оплати. Якщо замовник відхиляє пред'явлені до оплати рахунки з причини завищення обсягів робіт або включення до них робіт, не передбачених кошторисом, суми за такими рахунками виключають з обсягів виконаних будівельно-монтажних робіт.

Для здійснення бухгалтерського обліку розрахунків за виконані роботи і визначення доходу підрядної будівельної організації необхідно керуватися П(С)БО 18 «Будівельні контракти», згідно з яким доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визначаються з урахуванням рівня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат такого контракту може бути достовірно визначений. Рівень завершеності робіт за контрактом може визначатися різними методами:

- 1) вимірюванням і оцінкою виконаних обсягів робіт;
- 2) співвідношенням обсягу закінченої частини робіт та їх загального обсягу за контрактом в натуральному вимірнику (при виконанні одного виду робіт);
- 3) співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракта до дати балансу і очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом (з урахуванням погоджених змін).

У зв'язку з тим, що сума доходу підрядної організації за окремі періоди визначається розрахунковими методами, вона може не збігатися із сумою проміжних рахунків, виставлених замовнику, тобто сума доходу, відображена в обліку за кредитом рахунка 70, може відрізнятись від суми проміжного рахунка (Д-т рах. 36). Сума перевищення витрат підрядника і визнаного (розрахованого) ним прибутку (а це і буде сума визнаного доходу) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту складає валову заборгованість замовників підряднику (ВЗзам):

$$\text{ВЗзам} = (\text{Пр} + \text{В}) - \text{Рп}, \quad (1.1)$$

де Пр – визнаний прибуток за вирахуванням визнаних збитків;  
В – витрати підрядника;

Рп – сума проміжних рахунків (без ПДВ).

Якщо сума проміжних рахунків перевищує суму визнаного доходу підрядника, то виникає валова заборгованість підрядника замовникам (ВЗпід):

$$\text{ВЗпід} = \text{Рп} - (\text{Пр} + \text{В}). \quad (1.2)$$

Інформація про валові заборгованості накопичується на рахунку 23 за допомогою спеціальних «будівельних» субрахунків:

238 «Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами»,

239 «Проміжні рахунки».

Суму визнаного доходу (вона дорівнює сумі підписаних актів та довідок ф. № КБ-2в, КБ-3) без суми непрямих податків відображають на цих субрахунках записом:

Д-т субрах. 238 – К-т субрах. 239.

Різницю між сумою визнаного доходу і сумою проміжних рахунків (валову заборгованість замовників підряднику) відображають методом «червоного сторно»:

Д-т рах. 36 – К-т субрах. 239.

Валову заборгованість підрядника замовникам відображають такою ж бухгалтерською проводкою, але звичайним записом (допводкою).

Внаслідок цих коригувань на дебеті субрахунка 238 будуть накопичуватися суми визнаного доходу за завершеними етапами незакінчених будівельних контрактів, а за кредитом субрахунка 239 – суми фактично виставлених замовникам проміжних рахунків. Після закінчення будівельного контракту сальдо на вказаних субрахунках списується зворотним записом:

Д-т субрах. 239 – К-т субрах. 238.

Методику визначення і відображення на рахунках доходів та витрат будівельної організації розглянемо на умовному прикладі. Для визначення суми проміжного доходу використовуємо метод співвідношення фактично понесених витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу і очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Припустимо, що підрядна будівельна організація уклала контракт з твердою (фіксованою) ціною 400000 грн без ПДВ. Кошторисні витрати на виконання контракту складуть 300000 грн, з них поквартально: I кв. – 70000, II кв. – 150000, III кв. – 80000 грн. У зв'язку з незапланованим підвищенням цін на матеріальні ресурси та енергоносії кошторисні витрати були переглянуті та збільшені у другому кварталі на 15000 грн та у третьому кварталі – на 10000 грн. Фактичні витрати повністю відповідали скоригованим кошторисним. Протягом періоду виконання контракту замовнику були виставлені рахунки на загальну суму з ПДВ: у I кв. – 216000 грн (враховуючи аванс у сумі 40% від загальної ціни контракта), у II кв. – 144000 грн, у III кв. – 120000 грн.

У бухгалтерському обліку витрати підрядної організації та розрахунки із замовником будуть оформлені такими проводками (табл. 1.2).

Таблиця 1.2  
Відображення в обліку витрат і доходів підрядної організації та розрахунків із замовником

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума операції, грн			Всього за контрактом, грн
		Дебет	Кредит	I кв.	II кв.	III кв.	
1	Відображені фактичні витрати будівельної організації за контрактом	231	20, 22, 66, 65, 63, 91 ...	70000	165000	90000	325000
2	Списані фактичні витрати на собівартість реалізованих БМР Сума фактичних витрат нарастаним підсумком з початку року Співвідношення фактичних витрат із загальною сумою кошторисних витрат, % Визнаний доход з початку виконання контракту до дати балансу (без ПДВ) Визнаний доход за звітний період	903 – – –	231 – – –	70000 70000 70000: 30000x100= 23,3 93320 93320	165000 235000 235000: 315000 x 100 =74,6 298400 205080	90000 325000 325000: 325000x 100=100 400000 101600	325000 325000 325000 100 400000 400000
3	Визнаний доход за звітний період разом з сумою ПДВ	361	703	111984	246096	121920	480000
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ: – з визнаного доходу – сторно в межах суми ПДВ, виходячи з визнаного доходу, якщо він менший суми проміжного рахунка	703 361	643 643	18664 –	41016 (17016)	20320 (320)	80000 (17336)

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума операції, грн		
		Дебет	Кредит	І кв.	ІІ кв.	ІІІ кв.
	— додатково в межах суми ПДВ у проміжному рахунку понад суму ПДВ з визнаного доходу	361	643	17336	—	—
5	Відображена сума визнаного доходу (без суми ПДВ)	238	239	93320	205080	101600
6	Відображено коригування проміжних рахунків (сума проміжного рахунка за мінусом суми визнаного доходу без суми ПДВ): — валова заборгованість підрядника замовникам — валова заборгованість замовників підряднику	361	239	86680	(85080)	(1600)
		—	—	86680	—	—
		—	—	—	85080	1600
7	Надійшла оплата від замовника	311	361	216000	144000	120000
8	Списано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	36000	24000	20000
9	Відображено фінансові результати виконання контракту: — собівартість реалізації — доход від реалізації	791 703	903 791	70000 93320	165000 205080	90000 101600

Згідно з П(С)БО 2 «Баланс» валова заборгованість замовників підряднику за будівельними контрактами відображається у статті «Незавершене виробництво» другого розділу активу, а валова заборгованість підрядника замовникам — у статті «Інші поточні зобов'язання» четвертого розділу пасиву балансу. Після закінчення будівельного контракту субрахунки 238 і 239 взаємно закриваються, сальдо на них не повинно бути (незалежно від фактичного стану розрахунків підрядника із замовником за дебетом рахунка 36).

### **Питання для самоконтролю**

1. Наведіть визначення будівельної діяльності та розкрийте особливості її здійснення.

2. Перелічіть особливості будівельної діяльності та вкажіть характер їх впливу на організацію бухгалтерського обліку.

3. Охарактеризуйте порядок оформлення первинними документами та контролю за витрачанням матеріалів і сировини у будівництві.

4. Перелічіть нормативні документи, що визначають методичні основи обліку витрат у будівництві.

5. Розкрийте особливості відображення в обліку витрат на замовлення згідно з П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

6. Наведіть первинні документи, якими оформлюється робота будівельних машин і механізмів при різних організаційних формах їх використання.

7. Наведіть характеристику тимчасових нетитульних споруд і пристроїв та розкрийте порядок відображення в обліку операцій їх створення, використання і ліквідації.

8. Перелічіть витрати будівельних організацій, які належать до загальновиробничих.

9. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку, розподілу та списання загальновиробничих витрат підрядної будівельної організації.

10. Наведіть бухгалтерські проводки з відображення в обліку генпідрядника загальновиробничих витрат, які компенсуються субпідрядником.

11. Які є первинні документи з обліку розрахунків підрядника із замовниками?

12. Наведіть визначення понять «валова заборгованість замовників підряднику» та «валова заборгованість підрядника замовникам».

13. Поясніть призначення та порядок використання в обліку субрахунків 238 та 239.

14. Наведіть основні бухгалтерські проводки з відображення в обліку витрат і визнаного доходу будівельної організації та розрахунків підрядника із замовниками.



### **Література до теми**

1. Кавторева Я.В. Строительство: особенности бухгалтерского и налогового учета. – Х.: Фактор, 2000. – 456 с.

2. Все об учете и организации строительной деятельности / Рудяк Ю., Пирожненко О., Кавторева Я., Клименко А., Витковская О. – 2-е изд., перераб. и доп. – Х.: Фактор, 2005. – 456 с.

3. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Затверджено наказом Державного комітету з будівництва і архітектури України від 16.02.2004 р. № 30.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти». Затверджено наказом МФУ від 28.04.2001 р. № 205 (зі змінами і доповненнями).

5. Загальні умови укладання і виконання договорів підряду в капітальному будівництві. Затверджено постановою КМУ від 01.08.2005 р. № 668.



# **ОБЛІК**

## **ГЛАВА 2 У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

### **2.1. Особливості бухгалтерського обліку у сільськогосподарському виробництві**

Сільське господарство – одна з провідних галузей економіки України, в якій зайнято близько 20% працездатного населення і яка забезпечує більше чверті внутрішнього валового продукту (в середньому за 2001–2005 рр.). У той же час сільськогосподарське виробництво характеризується рядом особливостей, які суттєво впливають на організацію обліку:

1) багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств: виробництво різноманітної продукції рослинництва і тваринництва (часто за досить відмітними і специфічними технологіями), переробка власної і давальницької продукції, торгівля і громадське харчування, автомобільні перевезення і окрема система інших допоміжних виробництв (ремонтні майстерні, водопостачання тощо), капітальне будівництво своїми силами і підсобні промислові виробництва (цегельне та ін.) зумовлюють таку побудову обліку, яка враховувала б особливості кожного виду діяльності та одержаної продукції (робіт, послуг) і забезпечувала контроль за витратами у розрізі центрів відповідальності;

2) земля як основний виробничий ресурс у сільському господарстві поки що не має справедливої грошової оцінки і у складі активів сільськогосподарських підприємств не відображається, а у процесі відтворення жодними іншими засобами не заміщується. При раціональному використанні її родючість не лише не знижується, а навіть зростає, тому термін її ефективного використання не обмежений у часі і амортизаційні відрахування з вартості земельних ділянок (для віднесення їх на витрати виробництва) не визначаються;

3) процес виробництва у сільському господарстві має справу з живими організмами, розвиток яких часто визначається природними факторами (змінюю пори року, кількістю атмосферних опадів, коливаннями температури і вологості повітря тощо), які дуже рідко піддаються регулюванню з боку виробників. Цим зумовлено те, що у сільському господарстві рівень витрат часто визначається впливом природних факторів і не адекватний виходу продукції. Це зумовлює значні коливання собівартості продукції з року в рік. Крім того, з цим пов'язані сезонні коливання витрат або навіть їх одноразовий характер, що зумовлює необхідність вести облік витрат у розрізі окремих періодів року та видів робіт;

4) сільськогосподарські підприємства самі відтворюють частину необхідних їм засобів праці (вирощування багаторічних насаджень, молодняка тварин для ремонту та поповнення основного стада і т. ін.), але специфіка біологічних об'єктів зумовлює необхідність відображати в обліку витрати зі створення таких засобів до їх передачі в експлуатацію не як капітальні вкладення, а як поточні виробничі витрати;

5) частина готової продукції сільськогосподарського виробництва не набуває товарної форми, а залишається у господарстві і слугує вихідним матеріалом (сировиною) для відновлення процесу виробництва (насіння для посіву, корми для тварин, молоко для випоювання телят тощо) або ж для внутрішньогосподарської переробки (на боршно, крупи, олію, ковбаси і т. ін.). Усе це зумовлює необхідність вести відокремлений облік товарної та нетоварної частини готової продукції;

6) окремі види сільськогосподарської продукції одержують з виробництва лише один раз на рік (деяка продукція рослинництва) або навіть один раз у півтора-два роки (вирощування молодняка великої рогатої худоби), тому в бухгалтерському обліку необхідно відображати не лише кінцевий вихід продукції, а й сам хід її виробництва (нарощування витрат та зростання живої маси тварин, їх приріст). У таких випадках оприбуткована продукція частково залишається на стадії незавершеного виробництва, хоча в обліку відображається у складі виробничих запасів (молодняк тварин). За несприятливих умов ця продукція взагалі може бути втрачена (падій молодняка тварин або зменшення їх живої маси). Все це зумовлює істотні особливості у методиці оприбуткування продукції та її обліку;

7) у сільському господарстві більшість рослин і тварин дають не один, а декілька видів продукції (як основної, так і по-

бічної), а сам процес такого «спільного» виробництва не має точки роз'єднання, як це часто має місце у промисловості, тому це зумовлює необхідність застосування специфічних методів розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції.

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів та Міністерство аграрної політики України (МАПУ) розробили і затвердили ряд нормативних документів, що регулюють організацію та методику бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Серед них:

- Про врегулювання питань щодо забезпечення захисту майнових прав селян у процесі реформування аграрного сектора економіки. Постанова КМУ від 28.02.2001 р. №177;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом МФУ від 18.11.2005 р. № 790;

- Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України, затверджено наказом МАПУ від 01.11.2000 р. № 216;

- Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними сільськогосподарськими підприємствами, затверджено наказом МАПУ від 02.07.2001 р. № 190;

- Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджено наказом МАПУ від 07.03.2001 р. № 49;

- Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом МАПУ від 28.05.2001 р. №132;

- Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджено наказом МАПУ від 02.07.2001 р. № 190.

Переліченими та іншими нормативними документами Міністерства аграрної політики України рекомендовано сільськогосподарським підприємствам застосовувати спеціальні субрахунки галузевого призначення, затверджені галузеві форми первинних документів та реєстрів журнально-ордерної форми обліку, статті витрат, методи розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції, визначення об'єктів обліку витрат і калькуляційних одиниць, розрахунків за фіксованим сільськогоспо-

дарським податком, обліку державних дотацій, обліку розрахунків продукцією за податками і платежами та інше.

Так, для обліку витрат виробництва та виходу продукції сільськогосподарським підприємствам рекомендовано застосовувати такі субрахунки:

- 1) до синтетичного рахунка 23 «Виробництво»
    - 231 «Рослинництво»;
    - 232 «Тваринництво»;
    - 233 «Промислове виробництво»;
    - 234 «Допоміжні виробництва»;
    - 235 «Витрати на утримання машин і обладнання»;
    - 236 «Обслуговуючі виробництва та господарства (виробничі)»;
    - 237 «Ремонт основних засобів та інших необоротних активів»;
  - 2) до синтетичного рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
    - 271 «Продукція рослинництва»;
    - 272 «Продукція тваринництва»;
    - 273 «Продукція промислових виробництв»;
    - 274 «Продукція допоміжних, обслуговуючих та інших виробництв»;
    - 275 «Продукція, прийнята від населення для реалізації»;
    - 276 «Насіння і садивний матеріал»;
    - 277 «Корми»;
  - 3) до синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати»
    - 911 «Загальновиробничі (цехові) витрати рослинництва»;
    - 912 «Загальновиробничі (цехові) витрати тваринництва»;
    - 913 «Загальновиробничі (цехові) витрати промислових виробництв»;
    - 914 «Загальновиробничі (цехові) витрати інших виробництв»;
    - 915 «Фіксований сільськогосподарський податок».
- Облік витрат виробництва (на рахунку 23 «Виробництво») рекомендовано вести за такими статтями витрат (табл. 2.1).
- У сільському господарстві застосовують спеціалізовані галузеві форми первинних бухгалтерських документів, такі як:
- с.-г. об., ф. № 29 «Інвентарна картка обліку основних засобів (для багаторічних насаджень)»;
  - с.-г. об., ф. № 54 «Акт на приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію»;
  - с.-г. об., ф. № 57 «Акт на вибраковку тварин з основного стада»;
  - с.-г. об., ф. № 676 «Обліковий лист тракториста-машиніста (без причіплювача)»;

Таблиця 2.1

Рекомендований перелік статей витрат  
сільськогосподарських підприємств

Стаття витрат	Галузі виробництва			
	Рослин- ництво	Тварин- ництво	Допоміжні виробництва	Підсобні промислові виробництва
Оплата праці	+	+	+	+
Насіння і посадковий матеріал	+			
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+			
Засоби захисту рослин і 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	+	+	+	+

– с.-г. об., ф. № 77 «Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля»;

– с.-г. об., ф. № 84 «Щоденник надходження продукції сівництва» та багато ін.

Крім того, застосовують спеціалізовані форми реєстрів первинного обліку, такі як:

– с.-г. об., ф. № 34 «Книга обліку руху тварин і птиці»;

– с.-г. об., ф. № 35 «Журнал обліку витрат кормів»;

– с.-г. об., ф. № 36 «Журнал обліку затрат у ремонтній майстерні»;

– с.-г. об., ф. № 37 «Журнал обліку робіт і затрат»;  
– с.-г. об., ф. № 38 «Накопичувальна відомість обліку роботи вантажних автомобілів» та ін.

Враховуючи специфіку сільського господарства, у великих сільськогосподарських підприємствах виявилось недоцільним застосовувати реєстри журнально-ордерної форми, затверджені наказом МФУ від 29.12.2000 р. № 356. Такі форми реєстрів доцільно застосовувати лише у середніх за розміром виробництва підприємствах. Великим багатогалузевим сільськогосподарським підприємствам будь-яких організаційно-правових форм рекомендовано застосовувати журнали-ордери спеціалізованої галузевої форми, затверджені наказом МАПУ від 07.03.2001 р. № 49 (табл. 2.2).

Малі сільськогосподарські підприємства (у тому числі і малі фермерські господарства) можуть використовувати реєстри спрощеної форми обліку, які рекомендовані МФУ для підприємств малого бізнесу.

Спеціалізовані реєстри застосовують і при веденні бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах з використанням комп'ютерної техніки.

## **2.2. Формування і облік статутного капіталу сільськогосподарських підприємств**

У сільському господарстві діють підприємства різних організаційно-правових форм: акціонерні товариства (відкриті і закриті), товариства з обмеженою відповідальністю, товариства з додатковою відповідальністю, повні та командитні сільськогосподарські товариства, фермерські господарства, підсобні господарства промислових підприємств, навчально-дослідні господарства наукових та навчальних закладів, інші державні підприємства. Порядок формування і використання власного капіталу таких підприємств регулюється різними нормативними актами, окремі з яких є документами загальної дії, а деякі мають галузеве сільськогосподарське призначення.

Для господарств окремих нормативно-правових форм законодавчо встановлені мінімальні розміри статутного капіталу (фонду). Так, згідно із Законом України «Про господарські товариства» від 19.09.91 р. №1576 мінімальний розмір статутного фонду передбачено для:

Таблиця 2.2

**Перелік реєстрів журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку  
для сільськогосподарських підприємств**

№ форми	Назва реєстрів синтетичного та аналітичного обліку	Балансові рахунки, що відображаються в реєстрі
1 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	30 «Каса»
2 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	31 «Рахунки в банках» 33 «Інші кошти»
3 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	14 «Довгострокові фінансові інвестиції» 35 «Поточні фінансові інвестиції»
4 с.-г.	Журнал-ордер	50 «Довгострокові позики» 60 «Короткострокові позики»
6 с.-г.	Журнал-ордер та відомість аналітичного обліку	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»
6.1 с.-г.	Реєстр операцій за розрахунками з постачальниками і підрядчиками	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»
7 с.-г.	Журнал-ордер	372 «Розрахунки з підвітними особами»
8 с.-г.	Журнал-ордер та відомість аналітичного обліку	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість та інші оборотні активи» (субрахунки 181 – 183) 34 «Короткострокові векселі одержані» 37 «Розрахунки з різними дебіторами» (крім субрахунка 372) 38 «Резерв сумнівних боргів» 51 «Довгострокові векселі видані» 52 «Довгострокові зобов'язання за облігаціями» 53 «Довгострокові зобов'язання з оренди» 55 «Інші довгострокові зобов'язання»

№ форми	Назва реєстрів синтетичного та аналітичного обліку	Балансові рахунки, що відображаються в реєстрі
		61 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями» 62 «Короткострокові векселі видані» 64 «Розрахунки за податками й платежами» 65 «Розрахунки за страхуванням» 67 «Розрахунки з учасниками» 68 «Розрахунки за іншими операціями» 69 «Доходи майбутніх періодів» 64 «Розрахунки за податками й платежами»
8а с.-г.	Відомість аналітичного обліку за рахунком 64	
8б с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків з мешканцями квартир та гуртожитків	377 «Розрахунки з різними дебіторами»
8в с.-г.	Відомість аналітичного обліку розрахунків з батьками за утримання їх дітей у дитячих установах	377 «Розрахунки з різними дебіторами»
9 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	21 «Поточні біологічні активи»
9а с.-г.	Оборотна відомість аналітичного обліку	21 «Поточні біологічні активи»
10.1 с.-г.	Журнал-ордер та відомість	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» 25 «Напівфабрикати»

Продовження набл. 2.2

№ форми	Назва регістрів синтетичного та аналітичного обліку	Балансові рахунки, що відображаються в регістрі
		26 «Готова продукція» 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» 28 «Товари»
10.2 с.-г.	Журнал-ордер	13 «Знос (амортизація) необоротних активів» 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (субрахунок 471) 65 «Розрахунки за страхуванням» (субрахунки 651 – 653, 656) 66 «Розрахунки з оплати праці»
10.2.1 с.-г.	Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку	471 «Забезпечення виплат відпусток» 65 «Розрахунки за страхуванням» (субрахунки 651 – 653, 656) 66 «Розрахунки з оплати праці»
10.2.2 с.-г.	Книга обліку розрахунків з депонентами	662 «Розрахунки з депонентами»
10.2.3 с.-г.	Зведена відомість за розрахунками з робітниками і службовцями	661 «Розрахунки з оплати праці»
10.2.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку за рахунком 65	65 «Розрахунки за страхуванням»
10.2.5 с.-г.	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

№ форми	Назва реєстрів синтетичного та аналітичного обліку	Балансові рахунки, що відображаються в реєстрі
10.2.6 с.-г.	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
10.2.7 с.-г.	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
10.2.8 с.-г.	Розрахунок нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
10.3 с.-г.	Журнал-ордер	23 «Виробництво» 24 «Брак у виробництві» 39 «Витрати майбутніх періодів» 91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»
10.3а с.-г.	Виробничий звіт	Основне виробництво
10.3б с.-г.	Виробничий звіт	Інші виробництва
10.3в с.-г.	Виробничий звіт	Загальновиробничі витрати
10.3г с.-г.	Виробничий звіт	Адміністративні витрати
10.3д с.-г.	Зведена відомість до журналу-ордеру №10.3 с.-г.	23 «Виробництво» 24 «Брак у виробництві» 39 «Витрати майбутніх періодів» 91 «Загальновиробничі витрати»

Продовження набл. 2.2

№ форми	Назва реєстрів синтетичного та аналітичного обліку	Балансові рахунки, що відображаються в реєстрі
10.3е с.-г.	Оборотна відомість	Рахунки витрат на виробництво
11 с.-г.	Журнал-ордер та аналітичні дані до рахунків 71 – 75	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» 70 «Доход від реалізації» 71 «Інший операційний доход» 72 «Доход від участі в капіталі» 73 «Інші фінансові доходи» 74 «Інші доходи» 75 «Надзвичайні доходи» 79 «Фінансові результати»
11.1 с.-г.	Реєстр документів з реалізації готової продукції за її собівартістю (безготівкові розрахунки)	701 «Доход від реалізації готової продукції» 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
11.2 с.-г.	Реєстр документів з реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки)	702 «Доход від реалізації товарів» 703 «Доход від реалізації робіт і послуг» 712 «Доход від реалізації інших оборотних активів» 902 «Собівартість реалізованих товарів» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
11.3 с.-г.	Реєстр документів з реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за готівку (за цінами реалізації)	701 «Доход від реалізації готової продукції» 702 «Доход від реалізації товарів» 703 «Доход від реалізації робіт і послуг» 712 «Доход від реалізації інших оборотних активів»

№ форми	Назва реєстрів синтетичного та аналітичного обліку	Балансові рахунки, що відображаються в реєстрі
11.3а с.-г.	Реєстр документів з реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг за готівку (за обліковими цінами)	901 «Собівартість реалізованої готової продукції» 902 «Собівартість реалізованих товарів» 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
11.4 с.-г.	Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг	90 «Собівартість реалізації» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» 70 «Доходи від реалізації» 712 «Доход від реалізації інших оборотних активів»
11.5 с.-г.	Книга аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг	90 «Собівартість реалізації» 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» 70 «Доходи від реалізації» 712 «Доход від реалізації інших оборотних активів»
11.6 с.-г.	Оборотна відомість	Рахунки обліку реалізації
11.7 с.-г.	Відомість обліку продажу шляхом взаємних розрахунків	
11.8 с.-г.	Відомість аналітичного обліку за рахунком 36	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
12 с.-г.	Журнал-ордер та аналітичні дані до рахунків	40 «Статутний капітал» 41 «Пайовий капітал» 42 «Додатковий капітал» 43 «Резервний капітал» 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» 45 «Вилучений капітал»

Закінчення набл. 2.2

№ форми	Назва реєстрів синтетичного та аналітичного обліку	Балансові рахунки, що відображаються в реєстрі
		46 «Неоплачений капітал» 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» (субрахунки 472 – 474) 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
13 с.-г.	Журнал-ордер та аналітичні дані до рахунків	10 «Основні засоби» 11 «Інші необоротні матеріальні активи» 12 «Нематеріальні активи» 15 «Капітальні інвестиції» 184 «Інші необоротні активи»
15 с.-г.	Журнал-ордер та аналітичні дані до рахунків	17 «Відстрочені податкові активи» 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» 94 «Інші витрати операційної діяльності» 95 «Фінансові витрати» 96 «Втрати від участі в капіталі» 97 «Інші витрати» 98 «Податок на прибуток» 99 «Надзвичайні витрати»

а) акціонерних товариств (АТ) – 1250 мінімальних заробітних плат, виходячи зі ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення підприємства;

б) товариств з обмеженою відповідальністю (ТОВ) і товариств з додатковою відповідальністю (ТДВ) – 100 мінімальних заробітних плат на момент створення товариства.

Для інших видів товариств та приватних підприємств мінімальний розмір статутного капіталу (фонду) законом не передбачений. Розмір статутного капіталу державних сільськогосподарських підприємств встановлює вищий орган управління за підпорядкуванням (орган, за рішенням якого створено підприємство).

До статутного капіталу можна внести кошти, рухоме і нерухоме майно, права користування майном, землю, водою та іншими природними ресурсами, майнові права та об'єкти інтелектуальної власності, цінні папери. У той же час законодавством заборонено вносити до статутного капіталу: бюджетні кошти; кошти, отримані в кредит; земельні ділянки, призначені для ведення селянського (фермерського) господарства; особисті немайнові права інтелектуальної власності; майно, обмежене для обігу на території України; векселі, облігації власної емісії (тільки для господарських товариств).

Для новостворюваних АТ, ТОВ, ТДВ встановлено особливий порядок формування статутного капіталу. Так, до моменту державної реєстрації кожен учасник ТОВ або ТДВ зобов'язаний внести до статутного капіталу не менше 50% суми свого внеску, а частину, що залишилася, – протягом першого року діяльності товариства. Якщо учасник ТОВ (ТДВ) не виконає свого зобов'язання з повної сплати внеску протягом встановленого терміну, то за весь час прострочення він сплачує штраф у розмірі 10% річних від недовнесеної суми, якщо інше не передбачено статутом. В окремих випадках товариство може прийняти рішення про зменшення статутного капіталу і зареєструвати відповідні зміни у статуті або прийняти рішення про ліквідацію товариства (якщо не виконується вимога про мінімальний розмір статутного капіталу).

Особам, що підписалися на акції АТ, до дня скликання установчих зборів необхідно внести (з урахуванням попереднього внеску під час підписки) не менше 30% (для ВАТ) або 50% (для ЗАТ) номінальної вартості акцій і не пізніше року після державної реєстрації АТ сплатити повну вартість акцій. У разі прострочення платежу акціонер також сплачує штраф у розмірі 10% річних від суми простроченого платежу, якщо інше не передбачено статутом.

У командитному товаристві (КТ) тільки кожний вкладник зобов'язаний до моменту державної реєстрації внести не менше 25% свого внеску. Повних учасників командитного товариства це не стосується.

Для приватних підприємств такої процедури взагалі не передбачено. Зафіксований у статуті розмір капіталу сплачують повністю до моменту державної реєстрації підприємства. Мінімальний розмір статутного капіталу для таких підприємств не встановлено, а при необхідності його завжди можна збільшити після внесення відповідних змін до статуту. Такий же порядок формування статутного капіталу (до моменту держреєстрації) встановлено для державних та комунальних підприємств.

Порядок відображення в обліку операцій з формування та руху статутного капіталу сільськогосподарських підприємств регламентується загальнодержавними нормативними актами і ніяких галузевих особливостей не має. Формування статутного капіталу після державної реєстрації товариства на всю суму, яка зазначена у статуті, відображають записом:

Д-т рах. 46 – К-т рах. 40.

Аналітичний облік несплаченого капіталу ведуть за видами розміщених неоплачених акцій (для АТ) та по кожному засновнику (учаснику) інших товариств. Оприбуткування активів, отриманих в рахунок внесків до статутного капіталу товариства та на оплату акцій, відображають записом:

Д-т рах. обліку отриманих активів (30, 31, 20, 22, 10, 12 та ін.) –  
К-т рах. 46.

Облік власного капіталу в сільськогосподарських кооперативах здійснюють відповідно до Закону України «Про сільськогосподарську кооперацію», згідно з яким у сільськогосподарських кооперативах створюють неподільний та пайовий капітал. Останній формується за рахунок пайових внесків членів кооперативу і складається з обов'язкового та додаткового паю. Розміри обов'язкового пайового внеску встановлюють в рівних частках і/або пропорційно очікуваній участі члена кооперативу у його господарській діяльності. Розмір і обов'язковість формування додаткового паю законодавством не регламентується. Порядок формування і розміри неподільного капіталу визначаються статутом. Його створюють за рахунок вступних внесків членів кооперативу у розмірах, визначених статутом, та майна кооперативу (окрім землі). Пайові внески членів кооперативу до неподільного капіталу не відносять і в обліку відображаються окремо.

Формування неподільного капіталу відображають за кредитом субрахунку 411 «Неподільний капітал» і дебетом рахунків обліку коштів або інших активів. Відповідно за кредитом субрахунка 412 «Пайовий капітал» відображають внески до пайового капіталу в кореспонденції з дебетом рахунків, на які прибуткують внесені кошти або майно. В аналітичному обліку інформацію узагальнюють по кожному члену кооперативу в розрізі складових його внеску.

У разі виходу з кооперативу фізична чи юридична особа має право на отримання майнового паю натурою, коштами або, за бажанням, цінними паперами відповідно до вартості паю на момент виходу. Операцію з виділення паю члену кооперативу відображають за дебетом субрахунка 412 «Пайовий капітал» та кредитом рахунка 67 «Розрахунки з учасниками». Виділення конкретних об'єктів відображають за дебетом рахунку 67 і кредитом рахунків обліку відповідних активів (коштів, необоротних активів, запасів тощо). Вступні внески при виході з кооперативу його учасникам не повертаються.

Прийняті на баланс правонаступником КСП (колективного сільськогосподарського підприємства) об'єкти соціальної сфери та майно, що не підлягає паюванню, відображають на відповідних рахунках з обліку активів. Одночасно їх вартість обліковують у складі фонду майна соціальної сфери та загального користування, який відображають як додатковий капітал на субрахунку 426 «Фонд майна соціальної сфери та загального користування». Нарахування амортизації таких активів відображають записом:

Д-т субрах. 949 – К-т рах. 13.

Одночасно на суму нарахованої амортизації таких активів зменшується додатковий капітал і збільшуються поточні доходи операційної діяльності:

Д-т субрах. 426 – К-т субрах. 719.

### **2.3. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі (поточних біологічних активів тваринництва)**

У сільськогосподарських підприємствах дорослих продуктивних і робочих тварин, які призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковують на рахунку 16

«Довгострокові біологічні активи», до якого з цією метою відкривають два субрахунки:

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

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

Для обліку молодняка тварин і тварин, вибракуваних з основного стада і поставлених на відгодівлю з метою подальшої реалізації або забою на м'ясо, птиці, звірів, кролів, бджіл призначений синтетичний рахунок 21 «Поточні біологічні активи» із субрахунками:

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

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

Облік наявності, надходження і вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз, коней ведуть за такими статеві-віковими та господарськими групами:

1) велика рогата худоба (ВРХ): телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації;

2) свині: поросята до двох місяців (до відлучки від маток); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі;

3) вівці: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною віковою групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

4) кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року;

5) коні: молодняк робочих коней (за статтю і роками народження); молодняк племінних коней (за статтю і роками народження).

Молодняк племінних тварин усіх видів (ВРХ, свиней, овець, кіз і коней) обліковують також за породами.

Облік наявності, надходження і вибуття дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул, ведуть за видами худоби:

- велика рогата худоба на відгодівлі і нагулі;
- свині на відгодівлі;

- вівці на відгодівлі і нагулі;
- кози на відгодівлі і нагулі.

Облік наявності, надходження і вибуття всіх видів птиці (як молодняка, так і дорослої) ведуть за такими обліковими групами:

- 1) кури яєчного напрямку використання: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк;
- 2) кури м'ясного напрямку використання: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо;
- 3) качки: молодняк; доросле стадо;
- 4) гуси: молодняк; доросле стадо;
- 5) індики: молодняк; доросле стадо;
- 6) цесарки: молодняк; доросле стадо;
- 7) перепілки: молодняк; доросле стадо.

Облік наявності, надходження і вибуття хутрових звірів ведуть за їх видами (лисиці, нутрії тощо), а кролів – за породами (окремо молодняка і основного стада). Бджолині сім'ї обліковують за їх кількістю і вартістю в цілому по пасіці.

Облік надходження та вибуття поточних біологічних активів тваринництва (молодняка тварин і тварин на вирощуванні та відгодівлі) здійснюють на підставі первинних документів, оформлених відповідно до вимог і правил, затверджених відповідними галузевими нормативними документами.

При одержанні приплоду завідувач ферми, бригадир або зоотехнік складають у двох примірниках «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (с.-г. об., ф. № 95). Записи в ньому здійснюють індивідуально по кожній голові приплоду ВРХ і коней, а по решті тварин – в цілому із зазначенням статі. Для оприбуткування приплоду ягнят каракульської породи овець складають спеціальний «Акт про хід окоту овець» (с.-г. об., ф. № 103), а молодняка птиці (курчат, гусенят, каченят, індицинят), одержаних при інкубації у власному господарстві – «Звіт про процес інкубації» (с.-г. об., ф. № 105). На одержаний приплід звірів і кролів складають «Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (с.-г. об., ф. № 96), в якому зазначають кількість виявленого у кожному гнізді молодняка (живого і мертвого). Оприбутковують лише живих звірят (кроленят). Тварин, придбаних у інших підприємств, прибуткують на підставі товарно-транспортної накладної та рахунку-фактури постачальника. Надходження тварин і птиці від населення, визначення порядку розрахунків за надані послуги з вирощування або відгодівлі поголів'я

відображають у «Приймально-розрахунковій відомості на худобу і птицю, прийняту від населення» (с.-г. об., ф. № 95а) або ж у «Акті на передачу (продаж) і закупівлю худоби і птиці за договорами з громадянами» (с.-г. об., ф. № 95б).

Переведення тварин з молодшої групи в старшу, молодняка в основне стадо або на відгодівлю здійснюють у відповідні строки, зумовлені технологією їх вирощування. Так, нетелів переводять у групу корів у день отелення; свиноматок, що перевіряються, у групу основних – після відлучення порослят, одержаних від першого опоросу, а ремонтних свинок у групу свиноматок, що перевіряються, – у віці 9-10 місяців при живій масі 100-120 кг. Усі зміни в групах оформляють «Актом на переведення тварин з групи в групу» (с.-г. об., ф. № 97), у якому записують основні зоотехнічні дані про тварин, прізвища працівників, за якими перезакріплюється поголів'я (вони розписуються в документі). У процесі переведення тварин з групи в групу беруть участь працівники зоотехнічної та ветеринарної служб.

При оформленні руху тварин (народження, переведення з групи в групу або в основне стадо, постановка на відгодівлю, зняття з неї при забої або вибутті, передача іншої матеріально відповідальній особі тощо) їх зважують. Молодняк та відгодівельне поголів'я великої рогатої худоби і свиней бажано зважувати щомісяця. Результати зважування з позначенням клички, інвентарного номера, живої маси до і після зважування, приросту живої маси тварин за місяць записують у «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98) у розрізі відповідальних осіб та видів тварин. Для визначення приросту живої маси по відповідній групі тварин за звітний період складають «Розрахунок визначення приросту» (с.-г. об., ф. № 98а). Приріст живої маси тварин визначають розрахунково за формулою

$$П = Мк + Мв - Мн - Мп, \quad (2.1)$$

де  $П$  – приріст живої маси тварин за звітний період;

$Мк$ ,  $Мп$  – жива маса тварин на кінець ( $к$ ) та початок ( $п$ ) звітного періоду за даними відповідного зважування;

$Мв$ ,  $Мн$  – жива маса тварин, що вибули ( $в$ ) з даної вікової групи (враховуючи і загиблих) та надійшли ( $н$ ) в дану групу (враховуючи приплід) протягом звітного періоду.

Особливої уваги з боку бухгалтерської служби потребують облік і контроль вибуття тварин і птиці. Причини вибуття бувають різні: технологічні потреби, виробнича необхідність, внутрішньогосподарське переміщення, непередбачувані та екстремальні ситуації, реалізація, забій тощо.

Відпуск тварин іншим організаціям оформляють «Товарно-транспортною накладною на відправлення-приймання тварин і птиці» (ф. № 1-сг), яку виписують у чотирьох примірниках на кожну групу худоби, свиней, птиці та інших видів тварин. До накладної додають ветеринарне свідоцтво. У товарно-транспортній накладній обов'язково записують такі дані: кількість голів, їх жива маса, категорія вгодованості, дата і година відправлення, пункт призначення, найменування одержувача товару.

У разі вимушеного дорізування або загибелі тварин, птиці, ліквідації поголів'я з інших причин у день вибуття обов'язково складають «Акт на вибуття тварин і птиці (забій, дорізування і загибель)» (с.-г. об., ф. № 100). На всі випадки загибелі і вимушеного забою тварин ветеринарна служба господарства разом із спеціалістами державної ветеринарної дільниці складає акт (висновок) про причини такого явища. У цьому акті вказують порядок і мету використання продуктів, одержаних внаслідок дорізування тварин. Продукти від забою тварин у господарстві або на забійному пункті інших організацій здають у комору (на склад) відповідно до накладної, в якій комірник або інша матеріально відповідальна особа розписується про їх приймання. Один примірник накладної додають до звіту про рух тварин і птиці.

Усі документи про вибуття тварин і птиці затверджує керівник підприємства.

Вибракування тварин з основного стада для наступної постановки на відгодівлю або забій, а також для реалізації, тобто переведення їх до складу поточних (оборотних) активів, відображають у «Акті на вибракування тварин з основного стада» (с.-г. об., ф. № 57).

Для оперативного обліку і контролю за рухом поголів'я на тваринницькій фермі її завідуючий чи обліковець веде «Книгу обліку тварин і птиці» (с.-г. об., ф. № 34), у якій за кожною ставево-віковою групою тварин зазначає джерела надходження та напрямки вибуття поголів'я.

Основним документом, у якому узагальнюються дані про рух худоби, свиней, птиці та інших видів тварин за звітний період, є «Звіт про рух худоби і птиці на фермі» (с.-г. об., ф. № 102). У звіті, поряд з даними про рух худоби і птиці за обліковими групами, кількість голів та їх живу масу, зазначають також кількість кормо-днів, витрачених на утримання поголів'я. Складають такий звіт щомісяця у двох примірниках, з яких один разом з даними до нього первинними документами, на основі яких його складено, передають до бухгалтерії для складання бухгалтерсь-

ких проводок та поточного обліку руху тварин. Другий примірник звіту з підписом бухгалтера за прийняті документи залишається у матеріально відповідальній особи (завідувача ферми).

На підставі звіту та доданих до нього первинних документів у бухгалтерії визначають кореспонденцію рахунків з обліку руху тварин (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Кореспонденція рахунків з обліку руху тварин на вирощуванні та відгодівлі**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано приплід продуктивних тварин	212	232
2	Оприбутковано молодняк тварин		
	а) куплений у інших підприємств		
	– на купівельну вартість	212	631
	– на суму ПДВ	641	631
	б) куплений у населення	212	685
	в) куплений підзвітними особами у інших підприємств		
	– на купівельну вартість	212	372
	– на суму ПДВ	641	372
г) як внесок до статутного капіталу	212	46	
д) безкоштовно отриманий	212	718	
е) як лишок, виявлений при інвентаризації	212	719	
3	Поставлені на відгодівлю тварини, що вибракувані з основного стада	212	163
4	Переведено молодняк тварин у старшу вікову групу	212	212
5	Оприбутковано приріст живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі (за справедливою вартістю)	212	232
6	Відображені калькуляційні різниці між справедливою вартістю і фактичною собівартістю приплоду і приросту живої маси молодняка тварин :		
	– позитивні (як інші операційні доходи)	232	719
	– негативні (як інші операційні витрати)	949	232
7	Переведено молодняк тварин в основне стадо	155	212
		163	155

Продовження табл. 2.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
8	Реалізовано молодняк тварин:		
	– за обліковою (справедливою) вартістю	901	212
	– за ціною реалізації (разом з ПДВ)	361	701
	– на суму ПДВ	701	641
9	Забито молодняк тварин на м'ясо	233	212
10	Передано молодняк тварин як внесок до статутного капіталу іншого підприємства:		
	– за обліковою (справедливою) вартістю	14	212
	– на суму дооцінки до погодженої вартості	14	719
	– на суму уцінки до погодженої вартості	949	14
11	Списано падіж молодняка тварин	24	212
12	Списано молодняк тварин, що загинув внаслідок стихійного лиха	991	212
13	Списано нестачу тварин, виявлену при інвентаризації	947,072	212
14	Безкоштовно передано молодняк тварин іншим підприємствам (крім внеску до статутного капіталу):		
	– за обліковою (справедливою) вартістю	977	212
	– на суму ПДВ	977	641

Для обліку молодняка тварин і тварин на відгодівлі використовують журнал-ордер № 9 с.-г., який складається з двох сумішених частин – за дебетом субрахунка 212 (відомість 9а с.-г.) та за кредитом цього рахунка (безпосередньо журнал-ордер № 9 с.-г.). Записи у журналі-ордері та відомості виконують на підставі «Звіту про рух худоби і птиці на фермі» (с.-г. об., ф. № 102) та доданих до нього первинних документів. Записи здійснюють у розрізі статево-вікових груп окремо по кожній матеріально відповідальній особі (фермі). На підставі цих записів щомісяця складають Оборотну відомість аналітичного обліку за субрахунком 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю». Схематично послідовність відображення в обліку операцій руху молодняка тварин показано на рис. 2.1.

При застосуванні комп'ютерної форми обліку основними регістрами з обліку руху тварин можуть бути відомості (машинограми):

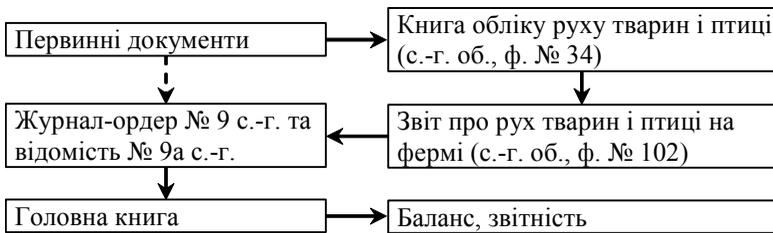


Рис. 2.1. Послідовність облікових записів господарських операцій з руху тварин на вирощуванні та відгодівлі

- Оборотна відомість обліку руху тварин (по матеріально відповідальних особах);
- Оборотна відомість обліку руху тварин (по сільськогосподарському підприємству);
- Відомість обліку руху тварин (з операцій руху) та ін.

## 2.4. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції рослинництва

**Рослинництво** — одна із основних галузей сільськогосподарського виробництва. Для обліку витрат і виходу продукції рослинництва використовують субрахунок 231 «Рослинництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво», за дебетом якого обліковують витрати, а за кредитом — вироблену продукцію.

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури або групи культур (озимі зернові, пшениця яра, просо, гречка, картопля та ін.), види робіт (оранка на зяб, лушення стерні, снігозатримання тощо), витрати до розподілу (витрати на зрошення, на утримання полезахисних насаджень і т. ін.), інші об'єкти обліку витрат (збирання і скиртування соломи, післязбиральна доробка продукції, виробництво трав'яного борошна тощо).

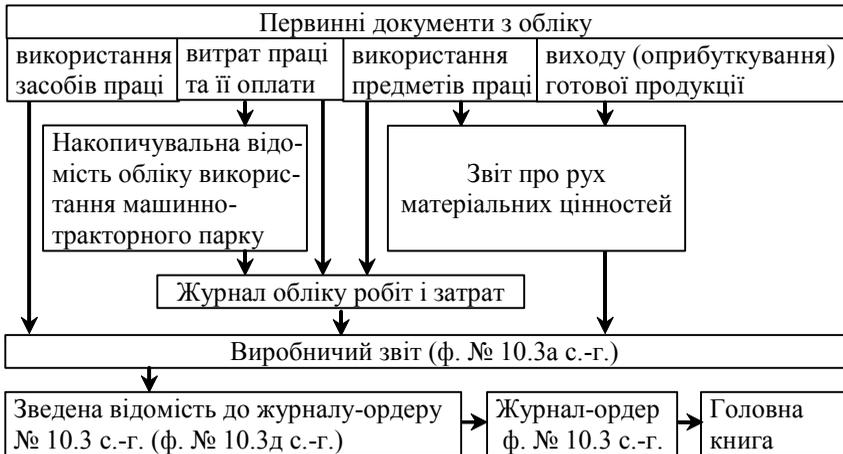
Витрати у рослинництві обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, насіння і посадковий матеріал, паливо і мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних

засобів, загальновиборничі витрати, непродуктивні витрати, інші витрати.

Для оформлення витрат рослинництва використовують значну кількість первинних та зведених документів галузевого призначення: «Обліковий лист тракториста-машиніста» (с.-г. об., ф. № 67, 67б), «Обліковий листок праці і виконаних робіт» (с.-г. об., ф. № 66, 66а), «Табель обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64), «Накладна (внутрішньогосподарського призначення)» (с.-г. об., ф. № 87), «Лімітно-забірна карта на одержання матеріальних цінностей» (с.-г. об., ф. № 117), «Акт на витрачання насіння і посадкового матеріалу» (с.-г. об., ф. № 119), «Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів» (с.-г. об., ф. № 118) та ін. На підставі первинних документів складають зведені документи та накопичувальні реєстри виробничого обліку, такі як: «Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку» (с.-г. об., ф. № 37а), «Журнал обліку робіт і затрат» (с.-г. об., ф. № 37), «Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрухувань на соціальні заходи за об'єктами обліку витрат» та ін.

Досить різноманітними є і документи на оприбуткування продукції рослинництва. Так, надходження від урожаю продукції зернових культур і соняшника оформляють «Реєстром відправки зерна та іншої продукції з поля» (с.-г. об., ф. № 77), «Дорожнім листом на вивезення продукції з поля» (с.-г. об., ф. № 77а), Талонами шофера, комбайнера, бункериста (відповідно: с.-г. об., ф. № 77б, 77в, 77г), «Реєстром приймання зерна та іншої продукції» (с.-г. об., ф. № 78) і т. ін. Урожай інших технічних культур, картоплі, овочів, кормових коренеплодів відображають у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції» (с.-г. об., ф. № 81), а продукції садівництва – у «Щоденнику надходження продукції садівництва» (с.-г. об., ф. № 84). Грубі та соковиті корми оприбутковують на підставі «Акта на приймання грубих і соковитих кормів» (с.-г. об., ф. № 92), а корми, використані шляхом випасання худоби, – «Актом на оприбуткування пасовищних кормів» (с.-г. об., ф. № 93, 93а) і т. ін. Дані первинних документів про кількість одержаної продукції у розрізі її видів, сортів, виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах, таких як «Відомість руху зерна та іншої продукції» (с.-г. об., ф. № 80), «Звіт про рух матеріальних цінностей» (с.-г. об., ф. № 121) та ін., які є підставою для записів до реєстрів аналітичного обліку даних про вихід продукції рослинництва.

Послідовність відображення в обліку витрат і виходу продукції рослинництва показано на схемі (рис. 2.2).



**Рис. 2.2. Послідовність технологічного процесу відображення в обліку витрат і виходу продукції рослинництва за журнально-ордерною формою обліку**

В умовах комп'ютеризації обліку основними обліковими регістрами з обліку витрат і виходу продукції рослинництва можуть бути машинограми:

- Відомість обліку затрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг (по сільськогосподарському підприємству);
- Відомість обліку затрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг (по структурних підрозділах);
- Відомість обліку затрат на виробництво за статтями затрат (по сільськогосподарському підприємству);
- Відомість обліку затрат на виробництво за статтями затрат (по структурних підрозділах).

Об'єктами обчислення собівартості у рослинництві є окремі види основної, супутньої та побічної продукції, одержаної від сільськогосподарських культур, окремі сільськогосподарські роботи (наприклад, під урожай наступного року), роботи з поліпшення земельних угідь, а також роботи, що обліковуються як витрати майбутніх періодів.

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

- розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів;

- обчислюють собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв і списують калькуляційні різниці на споживачів послуг;
- розподіляють витрати на зрошення та осушення земель, на вапнування та гіпсування ґрунтів, на утримання полезахисних лісосмуг;
- списують частину витрат бджільництва на запилювання сільськогосподарських культур;
- списують з основного виробництва суми надзвичайних витрат;
- розподіляють бригадні, фермерські, цехові та загальновиробничі витрати;
- визначають загальну суму виробничих витрат за об'єктами обліку;
- розраховують собівартість продукції рослинництва;
- визначають собівартість продукції підсобних промислових підприємств з переробки продукції рослинництва;
- розподіляють витрати з утримання кормоцехів;
- визначають собівартість продукції тваринництва;
- розраховують собівартість живої маси молодняка тварин і тварин на вирощуванні та відгодівлі;
- визначають собівартість продукції інших промислових виробництв.

Виробничу собівартість продукції рослинництва обчислюють на таких умовах:

- а) зерна, насіння соняшника – франко-місце зберігання (франко-тік), враховуючи витрати на доочищення та сушіння;
- б) солома, сіно, інші грубі корми, цукрові буряки, картопля, баштанні культури, овочі, коренеплоди – франко-місце зберігання (франко-поле);
- в) плоди, ягоди, виноград, листя тютюну, продукція лікарських та ефіроолійних культур і квітникарства, овочі закритого ґрунту – франко-пункт приймання (зберігання);
- г) соломка і треста льону, конопель – франко-пункт зберігання або первинної обробки на підприємстві;
- д) насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур – франко-місце зберігання;
- е) зелена маса – франко-місце споживання (на корм) або силосування чи переробки (на силос, трав'яне борошно, сінаж, виготовлення гранул).

Фактична маса сільськогосподарської продукції визначається за вирахуванням мертвих відходів, усушки (зерна і насіння со-

няшника на току тощо), угару зеленої маси в процесі ферментації та ін.

Витрати з посівів, які повністю загинули від стихійного лиха, списують як надзвичайні витрати. При пересіві повністю загиблих посівів іншими культурами витрати на основний обробіток ґрунту (лушення стерні, оранка зябу), снігозатримання, внесення добрив під посів та інші неповторювані витрати списують у розрізі статей на заново висіяні культури.

Витрати з частково загиблих посівів списують як надзвичайні витрати пропорційно до відсотка недоодержаної продукції. Страхове відшкодування за повністю або частково загіблі посіви відображають в обліку як надзвичайні доходи.

Собівартість побічної продукції рослинництва (соломи, гички цукрових буряків, стебел кукурудзи і соняшника, листя капусти та ін.) визначають виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею такої продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключають вартість побічної продукції за розрахунково-нормативною оцінкою, а решту витрат відносять на основну продукцію.

При визначенні собівартості основної продукції окремих культур враховують їх технологічні особливості, наявність супутньої, нестандартної продукції та відходів, що використовуються. Між такими видами продукції витрати розподіляють умовно-розрахунковим методом:

– загальну суму витрат на вирощування і збирання зернових культур (без вартості соломи) розподіляють між зерном і зерновідходами. При цьому зерновідходи прирівнюють до зерна за вмістом в них повноцінного зерна. При вирощуванні зернових культур на насіння витрати, віднесені на одержання повноцінного зерна, розподіляють між витратами на одержання насіння різної якості (супереліта, еліта, I та II репродукції) пропорційно до його вартості за цінами реалізації. Собівартість центнера насіння визначають діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу якості, на його масу після доробки;

– собівартість центнера зерна кукурудзи визначають діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання кукурудзи (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок маси качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюють за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальним пунктом (з урахуванням

базової вологості зерна в качанах – 14%). При необхідності додатково визначають фактичну собівартість центнера кукурудзи в качанах;

– для визначення собівартості продукції льону та конопель одержане насіння оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю виходячи із витрат на підготовку та обмолот стебел, транспортування та обробку насіння. Решту витрат (за мінусом вартості насіння) відносять на соломку. Собівартість трести включає вартість соломки і витрати на її розстилення, перегортання, підняття із стелищ тощо;

– для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур витрати на вирощування відповідної культури розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно до її вартості за середніми реалізаційними цінами;

– при визначенні собівартості картоплі, овочів відкритого і закритого ґрунту, продукції баштанних культур і садівництва із загальної суми витрат на їх вирощування та збирання вираховують вартість побічної продукції (враховуючи продукцію, яка згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з урахуванням її поживності). Решту суми витрат ділять на кількість повноцінної продукції. Між окремими культурами витрати можна розподіляти пропорційно вартості товарної продукції за цінами реалізації (якщо облік витрат ведуть по групі культур);

– витрати на вирощування і догляд за сіяними травами, природними і поліпшеними сіножатями, культурними пасовищами, які використовують для одержання кількох видів продукції, розподіляють пропорційно площам, використаним для одержання окремих видів продукції, а витрати на збирання, транспортування та доробку певного виду продукції відносять безпосередньо на даний вид продукції. Якщо з однієї площі сіяних трав одержують декілька видів продукції, то витрати, віднесені на цю площу, розподіляють між видами продукції пропорційно до кількості зібраної зеленої маси (в умовному обчисленні);

– витрати на вирощування багаторічних трав (підготовка ґрунту, сівба, вартість насіння тощо) рівномірно розподіляють між роками залежно від терміну використання посівів.

Обчислену фактичну собівартість продукції рослинництва порівнюють зі справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, за якою продукція оцінена при її оприбуткуванні, і визначають доходи (витрати) від первісного визнання сільськогосподарської продукції, які включають до скла-

ду інших операційних доходів (кредит субрах. 719) або інших операційних витрат (дебет субрах. 949). Рахунки обліку витрат при цьому закриваються, крім тих, на яких обліковують витрати у незавершене виробництво (витрати під урожай наступного року).

## **2.5. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції тваринництва**

Тваринництво, як і рослинництво, об'єднує декілька відносно самостійних галузей: скотарство, свинарство, вівчарство, птахівництво, бджільництво, рибництво, шовківництво, кролівництво, звірівництво, племінне конярство та ін. Деякі з названих галузей можуть поділятися на підгалузі за виробничим призначенням: птахівництво — яєчне, м'ясне; вівчарство — вовняне, м'ясне, каракульське; бджільництво — медове, медово-запилювальне, запилювальне і т. ін.

Об'єктами обліку витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами: основне стадо ВРХ; худоба на вирощуванні та відгодівлі; основне стадо свиней; свині на вирощуванні; свині на відгодівлі; основне стадо овець; вівці на вирощуванні та відгодівлі; доросле стадо птиці (при необхідності — за видами птиці); молодняк птиці і т. ін.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва для кожної технологічної групи відкривають окремий аналітичний рахунок у складі субрахунку 232 «Тваринництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво». На дебеті цього рахунка обліковують витрати, а на кредиті — вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за плановою собівартістю (при неможливості визначити справедливу вартість одержаної продукції).

Облік витрат ведуть за такими статтями: оплата праці; відраховання на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; паливо і мастильні матеріали; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; непродуктивні витрати (втрати від загибелі тварин); загальновиробничі витрати; інші витрати.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва використовують значну кількість первинних документів галузевого призначення. Деякі з них є загальними як для рослинництва, так і

для тваринництва (лімітно-забірні карти, накладні, рахунки-фактури, розрахунки амортизації тощо), але більшість документів є специфічними саме для галузі тваринництва. Так, для нарахування заробітної плати використовують «Розрахунок нарахування заробітної плати (оплати праці) працівникам тваринництва» (с.-г. об., ф. № 69), «Табель обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64) та документи про вихід продукції.

Списання кормів здійснюють на підставі «Відомості витрат кормів» (с.-г. об., ф. № 94). Випишують її на початку місяця на кожного працівника, за яким закріплена відповідна група тварин. У відомості вказують ліміт (раціон) видачі кормів на одну голову та їх загальні витрати на фактичне поголів'я. Тут же вказують кількість кормо-днів за кожен день і взагалі за місяць. Наприкінці місяця на підставі оформлених належним чином відомостей витрат кормів виконують записи у «Журналі обліку витрат кормів» (с.-г. об., ф. № 35), який ведуть наростаючим підсумком з початку року за кожним видом і групою тварин. Дані цього журналу використовують для оперативного контролю витрачання кормів.

Витрати допоміжних виробництв відносять на окремі групи тварин на підставі відповідних звітів та розрахунків розподілу послуг (звіт про використання електроенергії, звіт про роботу кормокухні, звіт про роботу ремонтної майстерні, звіт по складу-холодильнику та ін.).

Оприбуткування продукції тваринництва оформляють такими первинними документами галузевого призначення:

– «Журнал обліку надою молока» (с.-г. об., ф. № 112), який випишують на 15 дн. У ньому для кожної групи корів, закріплених за дояркою (оператором машинного доїння), відводять окремий рядок, де кожного дня (вранці, в обід та увечері) показують кількість надоєного молока. Ці дані затверджуються підписами доярки та завідуючого фермою. На підставі журналу обліку надою молока та документів на його витрачання, реалізацію тощо складають «Відомість руху молока» (с.-г. об., ф. № 114), яка є підставою для запису в обліковій реєстрі даних про вихід продукції молочного скотарства;

– «Акт настригу і прийняття вовни» (с.-г. об., ф. № 115) та «Щоденник надходження і відправлення вовни» (с.-г. об., ф. № 116) використовують для обліку продукції вівчарства;

– «Щоденник надходження сільськогосподарської продукції» (с.-г. об., ф. № 81) застосовують для обліку продукції птахівництва (яєць), бджільництва (меду), шовківництва (коконів тутового шовкопряда) та ін.;

– «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (с.-г. об., ф. № 95), «Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (с.-г. об., ф. № 96), «Акт про хід окоту» (с.-г. об., ф. № 103), «Звіт про процеси інкубації» (с.-г. об., ф. № 105) використовують для оформлення приплоду тварин і птиці;

– «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98), «Розрахунок визначення приросту живої маси» (с.-г. об., ф. № 98а) використовують для оприбуткування приросту живої маси тварин на вирощуванні та відгодівлі.

У спеціалізованих тваринницьких господарствах застосовують також інші форми первинних документів, такі як «Акт зняття худоби з відгодівлі, нагулу і дорощування» (с.-г. об., ф. № 98б), «Акт виводу і сортування добового молодняка птиці» (с.-г. об., ф. № 106) тощо.

На підставі первинних документів на витрати виробництва та оприбуткування продукції тваринництва у бухгалтерії господарства по кожному підрозділу складають «Виробничі звіти» (ф. № 10.3а с.-г.), підсумки яких переносять у «Зведену відомість до журналу-ордеру № 10.3 с.-г.» (ф. № 10.3д с.-г.), а підсумки останньої – до журналу-ордеру № 10.3 с.-г.

Одержану продукцію тваринництва оприбутковують за справедливою вартістю, зменшеною на суму витрат на місці продажу. Наприкінці року визначають фактичну собівартість продукції і списують її відхилення від первісної оцінки на інші операційні доходи (або інші операційні витрати). При визначенні фактичної собівартості продукції тваринництва із загальної суми витрат, віднесених на певну групу тварин, вираховують вартість побічної продукції (гною, пуху, пір'я, яєць, м'яса загиблих звірів, шкір загиблих тварин тощо) в оцінці за цінами можливої реалізації або іншого використання. Решту витрат розподіляють між окремими видами основної продукції відповідно до прийнятої методики.

У молочному скотарстві калькують собівартість одного центнера молока і однієї голови приплоду. При цьому із загальної суми витрат на утримання основного стада виключають вартість гною та іншої побічної продукції. Вартість гною визначають виходячи із вартості підстилки та нормативно-розрахункових витрат на його прибирання і доставку до місця зберігання. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Решту витрат на утримання корів та бугаїв-плідників (після вирахування вартості побічної продукції і приплоду) ділять на кількість оприбуткованого моло-

ка в центнерах і визначають собівартість одиниці основної продукції (центнера молока).

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці є приріст живої маси за звітний період та жива маса тварин на звітну дату. Собівартість центнера приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи тварин (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси. Витрати на утримання молодняка тварин, який не зважують (робочих коней, звірів тощо), відноситься на збільшення вартості цих тварин, виходячи з кількості кормо-днів та фактичної собівартості одного кормодня.

Собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначають виходячи з витрат на їх утримання в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості тварин, що були в групі на початок року та надійшли в дану групу з інших груп або зі сторони, а також вартості приплоду (без вартості загиблих тварин). Розраховану таким чином вартість тварин ділять на загальну живу масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишилися у даній групі на кінець звітного періоду. Вартість тварин, що загинули з різних причин, в кінці року не коригується.

Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду свиней на момент його відлучення від свиноматок визначають діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів живої маси поросят при відлученні (включаючи живу масу поросят при народженні).

Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняка овець розподіляють між окремими видами основної продукції (вовною, приростом живої маси тварин, приплодом). Молоко овець, шкури загиблих тварин і гній вважають побічною продукцією. На собівартість приросту ягнят відносять: у романівському вівчарстві — 12%, каракульському — 15, в усіх інших напрямках — 10% загальної суми витрат на утримання основного стада. Для визначення собівартості вовни та приросту живої маси всі витрати на утримання овець (за мінусом вартості побічної продукції та приплоду) розподіляють між вовною та приростом живої маси умовно, для чого один центнер вовни прирівнюють за вартістю до 5 ц приросту живої маси. Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносять прямо на собівартість останньої.

За основним стадом птиці калькулюють собівартість 1 тис. яєць, а за молодняком птиці – 1 ц приросту живої маси та 1 ц живої маси на звітну дату.

Для визначення собівартості однієї голови ділового добового молодняка птиці суму витрат на інкубацію яєць (з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва) за мінусом вартості побічної продукції (яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці) ділять на кількість голів ділового добового приплоду молодняка. Вартість незавершеного виробництва в процесі інкубації визначають діленням планової собівартості добового молодняка птиці на тривалість інкубаційного періоду в днях і множенням одержаної собівартості одного яйце-дня інкубації на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації (з часу закладки в інкубатори до кінця року).

Собівартість окремих видів продукції бджільництва (мед, неплідна матка, матка плідна, рої бджіл, соти бджолині, віск, прополіс, отрута бджолина, пилок квітковий, маточне молочко, соторамка) визначають шляхом розподілу витрат, враховуючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами. При цьому собівартість 1 кг бджіл нових бджолиних сімей прирівнюють до собівартості 10 кг меду. У бджільництві калькулюють валовий вихід меду, враховуючи мед, що залишений у вуликах на зиму. Останній вважають витратами у незавершене виробництво на кінець року. Витрати на запилення сільськогосподарських культур вважають побічною продукцією (послугою) бджільництва і оцінюють за нормативною вартістю. На їх суму зменшують витрати, що відносять на основні види продукції.

Собівартість однієї голови приплоду кролів і звірів визначають у розмірі 50% планової собівартості однієї голови молодняка на момент його відлучення від маток. Собівартість однієї голови ділового приплоду визначають діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів (звірів) з приплodom до відлучення (без вартості побічної продукції – гною, шкурки і м'яса забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду. При цьому вартість невідлученого молодняка на кінець року включають із загальної суми витрат за оцінкою оприбуткування. Вартість молодняка звірів минулих років народження (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначають виходячи з вартості молодняка на початок року і витрат на його утримання протягом звітного періоду (за мінусом вартості побічної продукції).

За такими ж методичними підходами визначають собівартість продукції інших галузей тваринництва. Відхилення вартості первинного оприбуткування продукції від її фактичної собівартості відносять на інші доходи (витрати) операційної діяльності.

Кінцеве сальдо на субрахунку 232 «Тваринництво» буває, як правило, лише на аналітичних рахунках обліку витрат у ставковому рибництві, бджільництві, інкубаційному птахівництві, племінному конярстві. Решта аналітичних рахунків витрат у тваринництві на кінець року закриваються і незавершеного виробництва не мають.

## **2.6. Облік витрат з формування основного стада, закладання і вирощування багаторічних насаджень**

Витрати на формування основного стада і вирощування багаторічних насаджень становлять особливу групу капітальних вкладень сільськогосподарських підприємств. Формування основного стада може здійснюватися як за рахунок придбання продуктивної і робочої худоби, так і за рахунок переведення в основне стадо молодняка тварин, вирощеного у своєму господарстві. Придбання тварин для поповнення основного стада оформляють супровідними документами постачальника: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, актами закупівлі тварин тощо. Оцінюють таких тварин за вартістю придбання відповідно до вимог П(С)БО 7. Для переведення в основне стадо молодняка тварин, вирощеного у власному господарстві, складають «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98) та «Акт на переведення тварин з групи в групу» (с.-г. об., ф. № 97). Власний молодняк при переведенні в основне стадо оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, яка була визначена на останню дату балансу і за якою його відображено в обліку на дату переведення в основне стадо.

Облік витрат на формування основного стада ведуть на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» синтетичного рахунка 15 «Капітальні інвестиції», застосовуючи такі бухгалтерські проведення (табл. 2.4).

Аналітичний облік витрат на формування основного стада ведуть безпосередньо у журналі-ордері № 13 с.-г. окремо за видами тварин та джерелами їх надходження.

Таблиця 2.4

## Відображення в обліку операцій з формування основного стада

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Придбано дорослих тварин у постачальників для формування основного стада: – на купівельну вартість без ПДВ – на суму ПДВ	155	631
		641	631
2	Відображено послуги власного автотранспорту з перевезення тварин, куплених для формування основного стада	155	2342
3	Нарахована оплата праці (з нарахуваннями) за доставку тварин, куплених для поповнення основного стада	155	661, 65
4	Відображено витрати на відрядження працівників, пов'язані з придбанням тварин для основного стада	155	372
5	Переведено в основне стадо молодняк тварин, вирощений у власному господарстві	155	212
6	Оприбутковано у складі основного стада тварин, куплених зі сторони та вирощених у власному господарстві	163	155

Дорослих продуктивних тварин основного стада обліковують на субрахунок 163 (164) «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою (первісною) вартістю» синтетичного рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи». Ті ж дорослі тварини, які не призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковуються на субрахунок 107 «Тварини» синтетичного рахунка 10 «Основні засоби». Аналітичний облік дорослих тварин ведуть за їх видами та господарським призначенням (корови, бугаї-плідники, воли робочі, свиноматки, кнури-плідники, кобили племінні, кобили робочі, жеребці племінні, мерини тощо) в окремій відомості до журналу-ордеру № 13 с.-г. та у картках інвентарного обліку.

Закладання і вирощування багаторічних насаджень є складовою галузі рослинництва, тому аналітичний облік цих витрат ведуть у розрізі окремих видів насаджень (сади плодові, ягідники, виноградники, хмільники, полезахисні лісові смуги тощо) у «Виробничому звіті» ф. № 10.3а с.-г. за тими ж статтями, що й у

рослинництві, із зазначенням дати закладання та місцезнаходження.

Облік витрат із закладання та вирощування багаторічних насаджень обліковують на субрахунку 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» до синтетичного рахунка 15 «Капітальні інвестиції», на якому накопичують витрати протягом звітного періоду, після чого їх списують на субрахунок 166 «Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю». При досягненні багаторічними насадженнями експлуатаційного віку спеціальна комісія, призначена керівником господарства, оглядає їх та складає «Акт на приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію» (с.-г. об., ф. № 54) або «Акт приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень» (с.-г. об., ф. № 54а). На підставі цих документів у бухгалтерії багаторічні насадження зараховують до складу діючих (використовуваних за призначенням) і переносять їх вартість на субрахунок 161 (162) «Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою (первісною) вартістю». Багаторічні насадження, не призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковують на субрахунку 108 «Багаторічні насадження» синтетичного рахунка 10 «Основні засоби». Після закінчення терміну корисного використання для списання з балансу даного виду активів складають «Акт на списання багаторічних насаджень» (с.-г. об., ф. № 58).

Господарські операції із закладання і вирощування багаторічних насаджень відображають в обліку такими бухгалтерськими проводками (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Відображення в обліку операцій із закладання  
і вирощування багаторічних насаджень**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано вартість посадкового матеріалу, витраченого на закладання багаторічних насаджень	155	208
2	Нарахована оплата праці за роботи із закладання і вирощування багаторічних насаджень з нарахуваннями на соціальні заходи	155	661, 65
3	Списано вартість палива та інших матеріальних цінностей, витрачених на вирощування багаторічних насаджень	155	20, 22

Продовження табл. 2.5

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
4	Списано вартість послуг допоміжних виробництв із закладання і вирощування багаторічних насаджень	155	234
5	Оприбутковано продукцію від молодих насаджень до передачі їх в експлуатацію	271	155
6	Списано витрати із закладання і вирощування багаторічних насаджень сільськогосподарського призначення	165,166	155
7	Переведено багаторічні насадження до складу (дорослих) експлуатованих	161,162	165,166

Протягом терміну корисного використання витрати по догляду та утриманню багаторічних насаджень обліковують у складі витрат рослинництва. На багаторічні насадження, які оцінені за первісною вартістю, в період їх експлуатації нараховують амортизацію за одним з методів, рекомендованих П(С)БО 7 «Основні засоби».

Аналітичний облік багаторічних насаджень ведуть у спеціальній «Інвентарній картці обліку основних засобів (для багаторічних насаджень)» (с.-г. об., ф. № 29). Періодично проводять інвентаризацію багаторічних насаджень, результати якої оформляють «Інвентаризаційним описом багаторічних насаджень» (с.-г. об., ф. № 163).

## **2.7. Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв**

До підсобних промислових виробництв сільськогосподарських підприємств відносять, в першу чергу, виробництва з переробки сільськогосподарської продукції (млини, крупорушки, олійниці, засолювальні та сушильні пункти і т. ін.), пункти забою тварин і птиці, виготовлення цегли, черепиці та інших будівельних матеріалів з місцевої сировини або відходів основного виробництва, виготовлення сувенірів тощо. Метою створення таких виробництв є більш раціональне використання сільсько-

господарської продукції та утилізація побічної продукції і відходів основного виробництва, підвищення рівня зайнятості сільського населення у міжсезонні періоди, а також — збільшення доходів сільськогосподарських підприємств.

Облік витрат і виходу продукції зазначених виробництв ведуть на субрахунку 233 «Промислове виробництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво». Для кожного виду таких виробництв відкривають окремих аналітичний рахунок у «Виробничому звіті» ф. № 10.3б с.-г. Облік ведуть за такими статтями витрат: оплата праці, нарахування на соціальні заходи, сировина і матеріали (за вирахуванням зворотних відходів), роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів, амортизація, витрати на організацію виробництва і управління (загальновиробничі), інші витрати (в тому числі й втрати від браку).

Облік витрат і калькулювання собівартості продукції підсобних промислових виробництв здійснюють різними методами залежно від типу виробництва та особливостей технологічного процесу: попроцесним (простим або попередільним) та позамовним.

Сільськогосподарська продукція власного виробництва (молоко, зерно, овочі, худоба тощо), використана для переробки у підсобних виробництвах, оцінюється за ціною первісного визнання (справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або фактичною чи нормативною собівартістю при неможливості визначення справедливої вартості). Покупну сировину і матеріали оцінюють за цінами придбання.

Підставою для списання сировини і матеріалів на витрати підсобних промислових виробництв є накладні, товарно-транспортні накладні, акти на вибуття худоби і птиці, лімітно-забірні карти тощо. У млинах приймання зерна на переробку оформляють «Помольною квитанцією» (с.-г. об., ф. № 122). Суми нарахованої оплати праці працівникам промислових виробництв відображають у «Нарядах на відрядну роботу» бригадних (с.-г. об., ф. № 70) або індивідуальних (с.-г. об., ф. № 70а), «Табелях обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64), «Облікових листках праці і виконаних робіт» (с.-г. об., ф. № 66, 66а). Усі ці документи є підставою для записів у «Журналі обліку робіт і затрат» (с.-г. об., ф. № 37).

Вихід продукції підсобних промислових виробництв оформляють різними первинними документами, специфічними для кожного виду виробництва. Так, вихід м'яса та субпродуктів від забою тварин указують на звороті «Акта на вибуття тварин і птиці»

і за накладною відправляють на склад; вихід пиломатеріалів оформлюють спеціальною відомістю; цеглу оприбутковують на підставі акта, який складають на кожну окрему партію цегли, одержану від випалювання; переробку овочів, плодів, ягід оформлюють «Звітом про переробку продукції» (с.-г. об., ф. № 123). У цьому звіті показують кількість фактично використаної сировини, матеріалів, тари тощо і фактичний вихід продукції у фізичних та умовних одиницях. На сепараторних пунктах з цією метою складають «Відомість переробки молока й молочних продуктів» (с.-г. об., ф. № 124), а у цехах по забою птиці у спеціалізованих господарствах – «Виробничий звіт про переробку птиці та вихід продукції» (с.-г. об., ф. № 110).

Вихід продукції підсобних промислових виробництв протягом звітного періоду обліковують за кредитом субрахунка 233 та дебетом рахунків 20, 22, 26 або 27. У кінці року визначають фактичну собівартість виробленої продукції та коригують її облікову оцінку до рівня фактичної собівартості.

У підсобних промислових виробництвах собівартість виробленої продукції визначають на умовах франко-склад. У разі одночасної переробки власної і давальницької сировини калькуляцію виконують у два етапи: спочатку обчислюють собівартість переробки одиниці сировини, а потім визначають собівартість власної готової продукції.

Собівартість переробки одиниці сировини визначають діленням всіх витрат на переробку на кількість переробленої сировини (власної та давальницької разом). При цьому переробка давальницької сировини розглядається як виконання робіт (надання послуг) на сторону і її собівартість списується з кредиту субрахунка 233 безпосередньо у дебет субрахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Собівартість власної готової продукції визначають діленням суми витрат на переробку (без витрат на переробку давальницької сировини), враховуючи і вартість сировини власного виробництва (за мінусом вартості використаних відходів та побічної продукції за цінами можливої реалізації або використання), на кількість одержаної з переробки готової продукції.

Методика калькулювання собівартості продукції окремих виробництв має свої специфічні особливості. Основні витрати, як правило, прямо відносять на собівартість конкретного виду продукції, а непрямі витрати розподіляють між окремими видами готової продукції умовно (пропорційно попередньо встановленій базі розподілу):

- а) у плодоовочеконсервному виробництві – кількості виготовлених умовних банок консервів;
- б) у пунктах соління – масі виготовленої продукції;
- в) у сушильних пунктах – центнеро-дням сушіння окремих плодів, ягід;
- г) у підрозділах з переробки та приготування кормів – масі використаної сировини;
- д) у млинах і крупорушках – умовній кількості переробленої сировини, виходячи із співвідношення продуктивності млина при переробці різних видів сировини;
- е) у хлібопекарнях, пунктах переробки молока – виручці від реалізації окремих видів виготовленої продукції і т. ін.

Після списання калькуляційних різниць субрахунк 233 у більшості випадків закривається. Дебетове сальдо може залишитися лише на окремих аналітичних рахунках при наявності незавершеного виробництва.

## **2.8. Облік витрат і калькулювання собівартості робіт (послуг) допоміжних виробництв**

У більшості великих сільськогосподарських підприємств, крім основних галузей (рослинництва і тваринництва), є допоміжні виробництва, які виконують роботи і надають послуги, як правило, іншим підрозділам всередині підприємства і порівняно рідко – стороннім підприємствам та громадянам. До таких виробництв відносять: ремонтно-механічні майстерні, електро-, водо- і газопостачання, автомобільний і гужовий транспорт. Витрати, виконані роботи і надані послуги таких виробництв обліковують на субрахунку 234 «Допоміжні виробництва». Залежно від виду допоміжних виробництв субрахунк 234 має відповідні субрахунки другого порядку:

- 2341 «Ремонтні виробництва»;
- 2342 «Автомобільний транспорт»;
- 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)»;
- 2344 «Водопостачання»;
- 2345 «Гужовий транспорт».

Аналітичний облік витрат допоміжних виробництв ведуть у «Виробничому звіті» ф. № 10.3б с.-г., підсумки якого щомісяця переносять у «Зведену відомість до журналу-ордеру № 10.3 с.-г.»

(ф. № 10.3д с.-г.), а підсумки відомості – безпосередньо до журналу № 10.3 с.-г.

Фактична собівартість продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв, крім гужового транспорту, визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому всередині підприємства, оцінюють за плановою собівартістю і не коригують. Аналітичні рахунки обліку витрат закривають у такій послідовності: газо-, тепло-, електро-, водопостачання, ремонтні виробництва, холодильні установки, вантажний автотранспорт, гужовий транспорт.

Розглянемо коротко особливості обліку витрат, виконаних робіт (наданих послуг) та визначення їх собівартості в окремих допоміжних виробництвах.

### **2.8.1. Облік у ремонтних виробництвах**

Облік витрат у ремонтних майстернях ведуть позамовним методом. На кожен об'єкт основних засобів, що підлягає ремонту, після його детального огляду складають «Відомість дефектів на ремонт машин» (с.-г. об., ф. № 130), на підставі якої оформлюють документи на видачу запасних частин та ремонтних матеріалів і наряди на оплату праці за виконані ремонтні роботи. Після закінчення ремонту «Відомість дефектів» разом з іншими документами надходить до бухгалтерії, де визначають його фактичну собівартість.

Прямі витрати на ремонт тракторів, комбайнів, машин та устаткування обліковують у «Журналі обліку затрат у ремонтній майстерні» (с.-г. об., ф. № 36) по кожній машині зокрема, а по сільськогосподарських машинах та роботах з виготовлення інвентаря – на загальних рахунках. Облік прямих витрат ведуть у розрізі таких статей: оплата праці, нарахування на соціальні заходи, паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи і послуги.

Загальні витрати майстерні обліковують на окремому аналітичному рахунку «Цехові витрати». До них відносять амортизаційні відрахування та витрати на ремонт будівлі і обладнання ремонтної майстерні, оплату праці з нарахуваннями керівника майстерні та інженера-технолога, вартість використаного спеодягу тощо. Суму цехових витрат ремонтної майстерні розподіляють і списують на окремі ремонти пропорційно до витрат прямої оплати праці.

Вартість закінчених ремонтів щомісячно списують з кредиту субрахунка 2341 в дебет рахунків обліку витрат замовників послуг (23, 91, 92, 93 та ін.).

### **2.8.2. Облік витрат і роботи автомобільного транспорту**

Витрати на утримання і експлуатацію вантажного автотранспорту сільськогосподарські підприємства обліковують на субрахунку 2342 «Автомобільний транспорт». Основним первинним документом обліку роботи вантажного автомобіля є «Подорожній лист вантажного автомобіля» (т.ф. № 2). За даними подорожніх листів по кожному автомобілю і водію складають «Накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту» (с.-г. об., ф. № 38), до якої заносять дані про кількість годин роботи водія, суму нарахованої зарплати, витрати нафтопродуктів, обсяг виконаних робіт (у машино-днях, тоннах перевезених вантажів і тонно-кілометрах виконаних робіт).

Витрати на утримання автотранспорту списують в дебет субрахунка 2342 на підставі різних видаткових документів: накладних, лімітно-забірних карт, нарядів на відрядну роботу тощо. Облік витрат ведуть за такими статтями: паливо, малоцінні та швидкозношувані предмети, витрати на оплату праці, нарахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Протягом звітного періоду послуги автотранспорту списують на підставі «Накопичувальної відомості обліку роботи вантажного автотранспорту» і відносять на об'єкти обліку витрат (дебет рахунків 23, 91, 92, 93, 94, 99 та ін.) з кредита субрахунка 2342. На кредиті цього субрахунка, крім вартості виконаних робіт, відображають вартість відпрацьованого мастила, спрацьованої автогуми та запасних частин, металобрухту (за цінами можливо використання або реалізації), отриманих при ремонті та техобслуговуванні автомобілів, а також вирахуванням із зарплати з водіїв за перевитрати нафтопродуктів. Ці суми зараховують на зменшення собівартості виконаних робіт.

При автоматизації обліку показники використання вантажних автомобілів відображають у машинограмах «Відомість експлуатаційних показників роботи вантажних автомобілів» (окремо за гаражними номерами і марками автомобілів та за табельними номерами водіїв).

По вантажному автотранспорту обчислюють собівартість 10 ткм вантажних перевезень та одного машино-дня роботи спе-

ціальних автомобілів і роботи автомобілів на перевезенні людей. Калькуляційні розрахунки починають з визначення собівартості одного машино-дня роботи автомобілів. Для цього загальну суму витрат на утримання і використання автомобілів (у тому числі й спеціальних) за мінусом сум, віднесених на зменшення витрат (спрацьованих мастил та ін.), ділять на загальну кількість відпрацьованих машино-днів (крім днів на роботах із самообслуговування). Визначену таким чином собівартість одного машино-дня помножують на кількість машино-днів роботи спеціальних автомобілів та автомобілів з погодинною оплатою (на перевезенні людей, чергуванні тощо) та визначають загальну суму витрат на такі роботи, яку списують на відповідні рахунки споживачів послуг.

Для визначення собівартості одиниці роботи автомобілів на вантажних перевезеннях із загальної суми витрат по автотранспорту виключають витрати на роботи спеціальних автомобілів та автомобілів на перевезенні людей і одержану суму ділять на кількість тонно-кілометрів, виконаних автомобілями на перевезенні вантажів.

Витрати на утримання і використання автомобілів розподіляють і відносять на користувачів пропорційно кількості спожитих послуг у машино-днях або тонно-кілометрах, оцінених за фактичною собівартістю одиниці вимірювання цих послуг. При цьому дебетують рахунки обліку витрат споживачів послуг (15, 20, 23, 90, 91, 92, 93 та ін.) і кредитують субрахунок 2342. Такі розрахунки та списання рекомендується виконувати щомісяця, після чого субрахунок 2342 «Автомобільний транспорт» закривається.

### **2.8.3. Облік витрат енергетичних виробництв (господарств) та водопостачання**

До енергетичних виробництв (господарств) у сільськогосподарських підприємствах відносять електро-, тепло- і газопостачання та роботу холодильного обладнання. Витрати на ці виробництва обліковують на субрахунок 2343, а витрати на водопостачання – на субрахунок 2344. На цих субрахунках обліковують витрати на об'єкти, що мають загальногосподарське значення або ж обслуговують декілька підрозділів, галузей, видів діяльності. Витрати ж на ті виробництва, що обслуговують окремі конкретні виробничі об'єкти (наприклад, охолодження молока

на фермі, опалення приміщення контори, водопостачання літнього табору ВРХ тощо) відносять до прямих витрат відповідної галузі або виду діяльності. Це ж стосується і електрогенераторів, змонтованих на окремих робочих машинах і механізмах (зварювальних, доїльних, стригальних тощо), артезіанських скважин, що забезпечують водою окремі ферми, літні табори або групи тварин.

До витрат енергетичних виробництв відносять витрати, пов'язані з обслуговуванням, експлуатацією і ремонтом енергетичного господарства, а також вартість одержаних зі сторони води, електроенергії, газу, тепла тощо і їх транспортування до споживачів (утримання і ремонт внутрішньогосподарських електромереж, водогонів, паропроводів, насосних станцій і т. ін.). Облік витрат ведуть на окремих аналітичних рахунках по кожному виду виробництв за такими статтями: паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи і послуги, енергія, оплата праці, нарахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.

Об'єктом калькуляції у цих виробництвах є кількість енергії, холоду, пару, води, стислого повітря у відповідних натуральних одиницях виміру, відпущених окремим споживачам (внутрішнім або зовнішнім) за показаннями відповідних лічильників. При цьому не враховуються втрати енергії та води при їх транспортуванні (у передавальній мережі) та на власні потреби відповідного виробництва. За відсутності спеціальних лічильників кількість використаної енергії та води визначають розрахунково, виходячи з потужності та тривалості роботи агрегатів, площі споруд, тривалості використання та об'єму холодильників тощо. Обсяги наданих послуг визначають щомісяця на підставі звітів завідуючих відповідним господарством: «Звіту про використання електроенергії» (с.-г. об., ф. № 127), «Звіту по складу-холодильнику» (с.-г. об., ф. № 111), «Звіту про витрачання газу» (довільної форми) і т. ін.

Калькуляційними одиницями в енергетичних господарствах є: з електропостачання — 10 кВт-год електроенергії, з теплопостачання — 1 Гкал теплоенергії, з газопостачання — 1 м<sup>3</sup> газу (природного) або 1 кг газу (скрапленого), з холодильного обладнання — один центнеро-день зберігання продукції (сировини) у холодильниках, з водопостачання — 1 м<sup>3</sup> води. Собівартість калькуляційної одиниці перелічених послуг визначають діленням загальної суми витрат, віднесених на відповідне господарство, на кількість наданих цим господарством послуг окремим споживачам.

Витрати на енергетичні виробництва (господарства) та водопостачання щомісяця списують із субрахунків 2343 та 2344 на рахунки обліку витрат відповідних споживачів послуг пропорційно кількості наданих послуг за їх фактичною собівартістю. Субрахунки 2343 «Енергетичні виробництва (господарства)» та 2344 «Водопостачання» при цьому закриваються.

#### **2.8.4. Облік витрат на утримання робочої худоби**

Витрати на утримання всіх видів робочої худоби (коней, волів, верблюдів та ін.), за винятком витрат на вирощування молодняка цих тварин, обліковують на дебеті субрахунка 2345 «Гужовий транспорт». Облік витрат ведуть за такими статтями: корми, засоби захисту тварин, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети, роботи і послуги, оплата праці, нарахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати. Аналітичний облік ведуть у розрізі окремих виробничих підрозділів (бригад, ферм).

На кредиті субрахунку 2345 протягом року відображають планову вартість наданих послуг, а також планову вартість приплоду і гною, одержаних від робочої худоби. На вартість одержаного приплоду дебетують субрахунок 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю», а на вартість гною – субрахунки 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» (гній у буртах або гноєсховищах) та 231 «Рослинництво» (гній, внесений як добриво під сільськогосподарські культури).

Основним документом, у якому відображають обсяг роботи, виконаної робочою худобою, є «Обліковий лист праці та виконаних робіт», який застосовують у двох варіантах: бригадний (с.-г. об., ф. № 66) та індивідуальний (с.-г. об., ф. № 66а). По кожному виду робіт у цьому документі записують кількість відпрацьованих коне(воло)-днів. Загальну кількість відпрацьованих за місяць коне(воло)-днів та їх розподіл за споживачами наводять у Звіті про використання робочих коней (довільної форми), який складає старший конюх або бригадир.

Послуги гужового транспорту розподіляють щомісяця за споживачами, виходячи з кількості відпрацьованих коне-днів та їх планової собівартості. На вартість списаних послуг дебетують рахунки обліку витрат споживачів (15, 20, 22, 23, 91, 92, 93 та ін.) і кредитують субрахунок 2345 «Гужовий транспорт».

Фактичну собівартість послуг гужового транспорту визначають в кінці року перед складанням річного звіту. При цьому обчислюють середню фактичну собівартість одного робочого дня коней (волів), однієї голови приплоду і одного кормо-дня утримання робочої худоби.

Собівартість одного кормо-дня визначають діленням загальної суми витрат на утримання робочої худоби на загальну річну кількість кормо-днів. Собівартість однієї голови приплоду робочих коней обчислюють за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослих коней. Собівартість одного робочого коне-дня визначають діленням загальної суми витрат на утримання робочої худоби (за вирахуванням вартості приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість робочих коне-днів (за винятком днів на самообслуговуванні). При цьому вартість гною оцінюють за сумою витрат на підстилку та прибирання і вивезення гною. Після визначення фактичної собівартості приплоду та послуг робочої худоби їх планову собівартість коригують до фактичної досписуванням (або сторнуванням) калькуляційних різниць з кредиту субрахунка 2345 у дебет рахунків обліку приплоду та користувачів послуг. Після цих записів субрахунок 2345 «Гужовий транспорт» закривається і сальдо на кінець року не має.

## **2.9. Облік витрат на утримання і експлуатацію машинно-тракторного парку**

До складу машинно-тракторного парку сільськогосподарських підприємств відносять трактори, комбайни, причіпні та навісні сільськогосподарські машини і знаряддя для обробітку ґрунту, догляду за посівами, збирання врожаю, виконання транспортних робіт і т. ін. Складовою машинно-тракторного парку є також машинні двори, гаражі, навіси, майданчики для зберігання техніки та інші основні засоби відповідного призначення. У великих та середніх господарствах усі ці засоби організаційно зосереджені в окремих виробничих підрозділах, які виконують досить значний обсяг польових і транспортних робіт, що зумовлює необхідність належної організації обліку і контролю як за витрачанням ресурсів, так і за ефективністю використання машин і механізмів. Згідно з діючою «Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобо-

в'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженою наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291, облік витрат на утримання та експлуатацію машин і механізмів ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Але зазначена методика обліку може бути ефективною лише у малих сільськогосподарських підприємствах, де ця техніка зосереджена у невеликій кількості, організаційно розпорошена, а облік витрат на її використання не може бути органічно відокремленим від інших технологічних операцій відповідної галузі. У великих і середніх підприємствах з цією метою доцільно використовувати окремий субрахунок 235 «Витрати на утримання машин і обладнання», до якого відкривати субрахунки другого порядку:

2351 «Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку»;

2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин».

На цих субрахунках доцільно накопичувати лише ті витрати, які неможливо при їх здійсненні прямо віднести на конкретні об'єкти обліку витрат (амортизація техніки, споруд і обладнання, витрати на їх ремонт, загальновиробничі витрати машинно-тракторного парку і т. ін.). Ті ж витрати, які організаційно можна ідентифікувати з конкретним об'єктом обліку витрат або об'єктом обчислення собівартості, обліковують у складі прямих виробничих витрат таких галузей, культур, груп тварин тощо. До таких витрат відносять витрати на пальне, оплату праці трактористів-машиністів та нарахування на соціальні заходи.

Основним первинним документом для обліку роботи тракторів, комбайнів та інших самохідних машин на польових роботах є «Обліковий лист тракториста-машиніста» (с.-г. об., ф. № 67), а на транспортних роботах тракторів – «Дорожній лист трактора» (с.-г. об., ф. № 68). Облік у тракторній бригаді веде обліковець-заправник або сам бригадир.

Обліковий лист тракториста-машиніста розрахований на 15 днів. Виписують його окремо на кожного тракториста. До нього кожен день записують кількість та якість виконаної роботи, витрати пального, заробіток тракториста, кількість виконаних машинно-змін, обсяг виконаної роботи в умовному еталонному обчисленні. Облікові листи підписують тракторист, бригадир, агроном. На їх підставі у бухгалтерії складають «Накопичувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку» (с.-г. об., ф. № 37а) та «Журнал обліку робіт і затрат» (с.-г. об., ф. № 37).

При автоматизації обліку відповідні дані накопичують у машинограмах «Особовий рахунок тракториста-машиніста» та «Відомість експлуатаційних показників роботи тракторів».

Узагальнений облік роботи машинно-тракторного парку ведуть в умовних еталонних гектарах. З цією метою обсяги усіх робіт, виконаних тракторами, перераховують в умовні еталонні гектари шляхом множення кількості фактично виконаних нормо-змін на відповідний коефіцієнт перерахунку фізичних тракторів в умовні еталонні (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

**Коефіцієнти перерахунку фізичних тракторів в умовні еталонні**

Марка трактора	Коефіцієнт перерахунку фізичних тракторів в еталонні	Виробіток в умовних еталонних гектарах за зміну (7 год)	Витрати пального на умовний еталонний гектар, кг
Т-130	1,76	12,3	11,1
Т-150	1,65	11,6	14,1
ДТ-75	1,03	7,2	12,9
Т-74	1,00	7,0	10,6
К-701М	3,00	21,0	14,8
МТЗ-80	0,70	4,9	17,7
Т-40	0,48	3,4	10,2
«Джон Дір»	2,53	17,71	11,4
і т. ін.			

Умовні еталонні гектари використовують для оцінки ефективності роботи тракторів та розподілу витрат на утримання і експлуатацію машинно-тракторного парку.

Облік витрат на роботи тракторів на сільськогосподарських і транспортних операціях ведуть на одному аналітичному рахунку у складі субрахунка 2351 за такими статтями: матеріальні витрати (паливо на транспортні роботи, запасні частини, будівельні матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети); оплата праці з нарахуваннями на соціальні заходи (крім оплати праці трактористів-машиністів за роботи у рослинництві); амортизація; інші витрати.

Протягом звітного періоду на кредиті субрахунка 2351 відображають тільки планову собівартість фактично виконаних транспортних робіт тракторів (у тонно-кілометрах і еталонних гектарах), списують їх на споживачів послуг (дебет рахунків 15, 20, 21, 22, 23, 91, 92 та ін.). У кінці року дебетове сальдо субрахунка 2351 розподіляють пропорційно загальній кількості виконаних робіт в умовних еталонних гектарах між окремими культурами (групами культур) і транспортними роботами тракторів та списують їх на відповідні рахунки.

Витрати на утримання і експлуатацію комбайнів та інших самохідних машин обліковують на субрахунку 2352 за тими ж статтями, що й витрати на роботу тракторів. При значній кількості та великій різноманітності таких механізмів для обліку витрат з кожного їх виду відкривають окремий аналітичний рахунок: витрати на експлуатацію зернових комбайнів, кукурудзозбиральних, бурякозбиральних комбайнів і т. ін.

На кредиті субрахунка 2352 протягом року не роблять жодних записів, а в кінці року всі витрати списують за окремими статтями на відповідні культури пропорційно до зібраної площі. При цьому дебетують субрахунок 231 і кредитують субрахунок 2352.

Аналітичний облік витрат на субрахунку 235 ведуть у «Виробничому звіті» (ф. № 10-3б с.-г.). При цьому для кожного аналітичного рахунку складають окремий примірник звіту. Витрати у звіті обліковують за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі статей витрат, а у другій частині цього звіту таким же чином відображають обсяги і вартість виконаних робіт (наданих послуг). Підсумки звітів щомісяця переносять у «Зведену відомість до журналу-ордеру № 10.3 с.-г.» (ф. № 10.3д с.-г.), а підсумки останньої – до журналу-ордеру № 10.3 с.-г.

## **2.10. Облік готової продукції та її реалізації**

До готової продукції сільськогосподарського виробництва відносять продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та переробних промислових підприємств, яка призначена для продажу на сторону та для іншого не виробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі у невиробничу сферу тощо); продукцію, яка призначена для споживання як корми або насіння безпосередньо у господарстві (у тому числі відходи, побічна продукція, зелена маса, саджанці для закладання та ремонту власних багаторічних насаджень). Для обліку такої продукції призначено синтетичний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», до якого відкривають окремі субрахунки за галузями виробництва.

Сільськогосподарську продукцію при її первинному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Некондиційна сільськогосподарська

продукція (при відсутності активного ринку на неї) може оцінюватися виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну продукцію з коригуванням на рівень якості і придатності до використання. Побічна сільськогосподарська продукція (солома, стебла кукурудзи тощо) при відсутності для неї активного ринку може оцінюватися за нормативними витратами на збирання, транспортування, скиртування та іншими витратами на заготівлю цієї продукції.

Продукція зернових культур (крім кукурудзи на зерно) прибуткується у бункерній масі, яка визначається зважуванням зерна після надходження його від комбайна на тік. Після досушування та очищення зерна визначають його реальну (амбарну) масу. Усушку зерна та масу мертвих відходів (насіння, листя і стебла бур'янів, полова, земля і т. ін.) відносять на зменшення валового збору зерна методом «червоного сторно»:

Д-т субрах. 271 «Продукція рослинництва»,

К-т субрах. 231 «Рослинництво».

Зерно кукурудзи надходить від комбайна на тік, як правило, в качанах. Для визначення фізичної маси зерна кукурудзи базисної вологості виконують спеціальні розрахунки, використовуючи дані лабораторного аналізу.

Посівне зерно, зібране із сортових насінних ділянок, зберігають і обліковують окремо. При його реалізації, крім товарно-транспортної накладної, обов'язково виписують «Сортове свідоцтво» (с.-г. об., ф. № 213). Аналогічно оформляють реалізацію сортового насіння інших культур, для чого використовують «Свідоцтво про сортову картоплю» (с.-г. об., ф. № 217), «Свідоцтво про гібридне насіння» (с.-г. об., ф. № 219) та ін.

Вартість зелених кормів, згодованих тваринам шляхом випасу, відображають в обліку як витрати тваринництва без їх оприбуткування на рахунку 27. На підставі відповідних документів, складених за участі представників агрономічної та зоотехнічної служби, витрати на вирощування згодованих шляхом випасу кормів списують таким проведенням:

Д-т субрах. 232 «Тваринництво» (відповідна облікова група тварин),

К-т субрах. 231 «Рослинництво» (відповідна культура або група культур).

Продукцію господарського використання тварин (молоко, яйця, мед, кокони тутового шовкопряда тощо) оприбутковують на дебет субрахунка 272 «Продукція тваринництва» аналогічно оприбуткуванню продукції рослинництва. Продукцію вирощу-

вання та відгодівлі сільськогосподарських тварин і птиці (додаткові біологічні активи – приплід, приріст живої маси тварин) оприбутковують на рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Відповідно до цього облікову вартість реалізованої продукції рослинництва, господарського використання тварин та переробки сільськогосподарської продукції списують бухгалтерською проводкою:

Д-т субрах. 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»,

К-т рах. 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»,

а вартість реалізованих тварин у живій масі –

Д-т субрах. 901 – К-т рах. 21.

Облік доходу від реалізації та витрат на збут ведуть у загальноприйнятому порядку.

## **2.11. Облік фіксованого сільськогосподарського податку**

Сільськогосподарські виробники сплачують фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), який не змінюється протягом терміну, визначеного відповідним законодавством України.

ФСП сплачується в рахунок таких податків і зборів:

- податок на прибуток;
- плата (податок) за землю;
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету;
- збір на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування;
- плата за придбання торгового патенту;
- збір за спеціальне використання природних ресурсів (за користування водою для потреб сільськогосподарського виробництва).

Інші податки і збори, встановлені законодавством України, сільськогосподарські виробники сплачують на загальних підставах.

Платниками ФСП є підприємства різних організаційно-правових форм, які займаються виробництвом (виращуванням), пе-

реробкою та збутом сільськогосподарської продукції, в яких сума доходу, одержана від реалізації такої продукції власного виробництва та продуктів її переробки за попередній звітний (податковий) рік, перевищує 50% загальної суми валового доходу підприємства.

Об'єктом оподаткування ФСП є площі сільськогосподарських угідь, переданих сільськогосподарському товаровиробнику у власність або наданих йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Ставка ФСП з 1 га сільськогосподарських угідь встановлена у відсотках до їх грошової оцінки:

- для ріллі, сіножатей і пасовищ – 0,5%;
- для багаторічних насаджень – 0,3%.

Платники ФСП визначають його суму на поточний рік і подають відповідний розрахунок до податкового органу за місцем знаходження платника податку до 1 лютого поточного року. Сплата податку проводиться щомісяця у розмірі 1/3 суми податку, визначеного на відповідний квартал. Річна сума податку розподіляється поквартально за таким співвідношенням: I квартал – 10%, II – 10%, III – 50% і IV квартал – 30%. Суми нарахованого ФСП відносять до складу витрат виробництва. Для його обліку передбачено окремий субрахунок 915 «Фіксований сільськогосподарський податок» у складі синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати».

Нарахування ФСП відображається в обліку записом:

Д-т субрах. 915 – К-т субрах. 641.

У кінці звітного року суму ФСП розподіляють між об'єктами обліку витрат у рослинництві пропорційно площі угідь, зайнятих відповідними культурами, і списують на рахунок 23 «Виробництво» записом:

Д-т субрах. 231 – К-т субрах. 915.

Облік розрахунків з бюджетом за фіксованим сільськогосподарським податком ведуть у журналі-ордері ф. № 8 с.-г.

## **2.12. Організація обліку в селянських (фермерських) господарствах**

Законодавчою базою для розвитку фермерства в Україні стали Закони України «Про селянське (фермерське) господарство»,

«Про фіксований сільськогосподарський податок», «Про оренду землі», Земельний кодекс України, постанова КМУ «Про додаткові заходи щодо підтримки розвитку особистих підсобних господарств громадян і селянських (фермерських) господарств» та ін.

Організаційно-економічні основи такого господарства ґрунтуються на приватній власності на засоби виробництва і одержану продукцію. Для ведення господарства фермерам надають земельні ділянки:

а) належна їм частка (пай) – у приватну власність безкоштовно;

б) до 50 га сільськогосподарських угідь і 100 га усіх земель (у труднодоступних районах до 100 га ріллі) – у довгострокове користування безкоштовно або у власність за плату;

в) решту до оптимальних розмірів (300 – 400 га) – за рахунком кооперування або оренди.

Бухгалтерський облік у фермерському господарстві веде голова господарства (власник) або за його дорученням один з членів сім'ї чи на договірних засадах фахівець (на правах приватного підприємця) або спеціалізована фірма.

Після реєстрації селянського (фермерського) господарства (СФГ) фермер складає опис майна, яке становить його власність. В описі зазначають вартість об'єктів основних засобів, оцінених згідно з вимогами П(С)БО 7 «Основні засоби», наявність товарно-матеріальних цінностей, молодняка тварин, птиці, сільськогосподарської продукції та інших запасів, оцінених відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 30 «Біологічні активи». На підставі даних опису майна та з урахуванням наявних грошових коштів і стану розрахунків з дебіторами і кредиторами складають вступний баланс (господарства, що планують використовувати просту форму обліку, вступний баланс можуть не складати).

Бухгалтерський облік у СФГ ведеться безперервно з дати його реєстрації до припинення діяльності (ліквідації). Підставою для відображення в обліку господарських операцій є первинні документи, складені відповідно до діючих вимог. Бухгалтерський облік у СФГ може вестися за однією з таких форм:

– проста форма обліку (без використання подвійного запису) може застосовуватись господарствами, в яких працюють власник (голова) та члени його родини (без залучення найманих працівників);

– спрощена форма обліку пропонується для застосування СФГ із середньообліковою чисельністю працюючих за звітний

період до 10 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсягом виручки (доходу) за рік до 500 тис. грн;

– господарства, які відповідають статусу малих підприємств (із середньообліковою чисельністю працівників за звітний період від 10 до 50 осіб та обсягом виручки від реалізації від 500 тис. грн до 2,5 млн грн), ведуть облік за спрощеним планом рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів малого підприємництва, затвердженим наказом МФУ від 19.04.2001 р. № 186, та складають фінансову звітність згідно з вимогами П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Таким господарствам пропонується вести облік за формою Журнал-Головна з використанням методу подвійного запису;

– всі інші СФГ ведуть облік за планом рахунків бухгалтерського обліку великих підприємств і організацій виробничої сфери, затвердженим наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291, для чого можуть застосовувати різні форми обліку: Журнал-Головну або журнально-ордерну з використанням ручної і комп'ютерної технології обробки даних.

### **2.12.1. Проста форма обліку в СФГ**

При застосуванні простої форми обліку основним обліковим регістром є «Книга обліку доходів та витрат», форма якої рекомендована Міністерством аграрної політики України. Облік у цій книзі ведуть за принципом «затрати-випуск», тобто окремо реєструють доходи за їх видами та витрати за елементами. Порівнянням доходів з витратами визначають фінансовий результат господарювання. Наявність засобів господарства та джерел їх утворення в книзі не відображають. При бажанні окремо ведуть облік розрахунків з покупцями та постачальниками. Надходження грошей від покупців відображають у книзі у графі «Відмітка про одержання» (табл. 2.7).

Особливістю простої форми обліку в СФГ є те, що куплені матеріальні цінності відразу списують на витрати діяльності. При цьому, якщо СФГ не є платником ПДВ, то сума останнього відноситься на витрати виробництва. У кінці звітного періоду проводять інвентаризацію запасів та визначають зміну їх залишків порівняно з початком періоду. Якщо залишки зросли, то на суму їх приросту зменшують витрати діяльності, а якщо зменшилися – то, відповідно, збільшують витрати звітного періоду (року).

На основні засоби, що належать СФГ, нараховують амортизацію за нормами, затвердженими наказом (розпорядженням)

Таблиця 2.7

**КНИГА**  
**обліку доходів та витрат за \_\_\_\_\_ 200 \_\_\_\_\_ р.**  
 \_\_\_\_\_ (період)  
**селянського (фермерського) господарства**

(повна назва)

№ з/п	Дата	Номер банківського або касового документа	Зміст запису	Доходи за видами					Загальна сума доходів	Фінансовий результат: прибуток (+) чи збиток (-)	Податкове зобов'язання	Відмітка про одержання
				Виручка від реалізації продукції (робіт, послуг)	5	6	7	8				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Решта на 01.01.200 р.												
Всього на 31.12.200 р.												

(права сторона)

№ з/п	Дата	Номер банківського або касового документа, тощо	Зміст запису	Витрати за елементами			Інші витрати	Надзвичайні витрати	Загальна сума витрат	Податковий кредит	Вилучення коштів (витрати за рахунок доходу)	
				Матеріальні витрати	18	19						20
14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
Решта на 01.01.200 р.												
Всього на 31.12.200 р.												

керівника фермерського господарства. Норми амортизації визначають згідно з вимогами П(С)БО 7. Амортизація на продуктивну худобу не нараховується.

У СФГ з простою формою обліку не відображають внутрішньогосподарській оборот та споживання власної продукції на виробничі потреби (на насіння, корми тощо). Але використання власної продукції на особисте споживання членів фермерського господарства або на благодійні цілі відображають як «Вилучення коштів (витрати за рахунок доходу)» і оцінюють за середніми реалізаційними цінами (справедливою вартістю). При визначенні фінансового результату господарювання вартість продукції, використаної на особисте споживання, необхідно додати до суми одержаного доходу від реалізації.

Для складання балансу (при бажанні) використовують матеріали інвентаризації цінностей і розрахунків та відомості обліку основних засобів, де відображають рух основних засобів і суму нарахованої амортизації за звітний період. За бажанням власника можна вести в окремих відомостях аналітичний облік тварин і птиці, багаторічних насаджень, витрат незавершеного виробництва тощо.

### **2.12.2. Спрощена форма обліку в СФГ**

Основним регістром при застосуванні у СФГ спрощеної форми обліку є «Журнал реєстрації господарських операцій фермерського господарства», форма якого побудована на принципах Журнал-Головної книги. Господарські операції в журналі відображають з використанням подвійного запису. Для кожної операції в журналі відводять один рядок, у якому записують загальну суму обороту та її відображення на рахунках (табл. 2.8).

Для ведення аналітичного обліку фермер може використовувати додатково інші регістри (відомості, описи, картки або книги). Так, індивідуальний облік наявності та руху об'єктів основних засобів можна вести в інвентарних картках, інвентаризаційних описах або у «Відомості обліку основних засобів» (табл. 2.9). Для нарахування амортизації основних засобів доцільно скласти окрему відомість, у якій вести облік нарахованої амортизації з кожного об'єкта окремо наростаючим підсумком з початку експлуатації. Витрати на будівництво і виготовлення основних засобів або закладку і вирощування багаторічних насаджень власними силами обліковують у «Відомості обліку витрат виробництва», яку відкривають окремо для кожного виду діяльності





(табл. 2.10). У Журналі реєстрації господарських операцій такі витрати відображають як збільшення вартості основних засобів (графа 16). Вартість матеріалів, одержаних від ліквідації основних засобів (у тому числі й м'яса від забою дорослої худоби) відображають як фінансові доходи (гр. 5).

Таблиця 2.10

Селянське (фермерське) господарство

### ВІДОМІСТЬ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

за «        »        20 р.

Вид діяльності

№ з/п	Види виробництва чи витрат	Сума витрат							Списано	Доходи
		Оплата праці	Матеріали	Послуги зі сторони	Амортизація		Інші	Всього		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11

Вартість матеріальних цінностей (насіння, кормів, палива, добрив тощо), які надійшли в господарство зі сторони, вважають витратами і одразу списують на виробництво (гр. 4 Журналу) чи незакінчене будівництво (гр. 16). У кінці року вартість списаних на виробництво матеріальних цінностей уточнюють (за підсумками інвентаризації залишків запасів) на різницю між залишками на кінець і початок року. Для аналітичного обліку наявності і руху матеріальних цінностей можна використовувати Книгу (або картки) складського обліку матеріалів, Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі або Відомість обліку тварин і птиці.

Для аналітичного обліку розрахунків за платежами до бюджету та з іншими дебіторами і кредиторами доцільно застосовувати «Відомість обліку розрахунків» (табл. 2.11).

Облік розрахунків з найманими особами з оплати праці ведуть у розрахунково-платіжній відомості типової форми. Відрахування на соціальні заходи відображають безпосередньо у журналі реєстрації господарських операцій та відомості обліку витрат виробництва.

Фінансовий результат діяльності визначають як різницю між доходами та витратами (підсумок гр. 5 – підсумок гр. 4 Журналу). До одержаного результату додають (віднімають) різницю між вартістю запасів на кінець і на початок року. При цьому до вартості запасів включають залишки сировини, готової продукції, молодняка тварин, птиці, тварин на відгодівлі, незавершеного

Таблиця 2.11

## Відомість обліку розрахунків

Дата	Назва організації та вид платежу	Залишок заборгованості на початок періоду		Належить господарству чи сплачено ним	Належить з господарства чи сплачено йому	Залишок заборгованості на кінець періоду		Примітки
		Дебіторська (господарству)	Кредиторська (господарства)			Дебіторська (господарству)	Кредиторська (господарства)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
22.03	Агротехсервіс				2832			
26.03				2832				
19.01	Комбикормовий завод			5400				
21.01					5400			
	і т. ін.							
	Всього		14000	21418	18540	2670	13792	

виробництва. Розраховану таким чином суму доходу зменшують на суму витрат за рахунок доходу (гр. 20 Журналу). До останніх відносять:

- збитки від операцій минулих років, виявлені в поточному році;
- вартість товарно-матеріальних цінностей і продукції, використаних на утримання сім'ї фермера (особисте споживання);
- витрати на благодійні цілі;
- сплачені податки за рахунок доходу.

Визначену суму чистого доходу розподіляють між членами фермерського господарства пропорційно трудовому внеску кожного з них і використовують для визначення заробітку, утримань і відрахувань на соціальні заходи згідно з чинним законодавством.

За бажанням (при потребі) на підставі даних Журналу, інвентаризаційних описів та відомостей аналітичного обліку складають заключний баланс, за яким визначають майновий та фінансовий стан господарства.

Схематично організацію обліку в СФГ за спрощеною формою можна відобразити таким чином (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Схема організації обліку в СФГ за спрощеною формою

### 2.12.3. Облік у СФГ за іншими формами

Фермерські господарства, які відповідають статусу середніх та великих сільськогосподарських підприємств, ведуть облік згідно з П(С)БО, використовуючи План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ 30.11.99 р. № 291 (зі змінами і доповненнями) за однією з обраних форм обліку. При застосуванні журнально-ордерної форми використовують, як правило, регістри, рекомендовані наказом МАПУ від 07.03.2001 р. № 49, розглянуті у попередніх розділах цієї теми.

### Питання для самоконтролю

1. Перелічіть особливості сільськогосподарського виробництва та охарактеризуйте їх вплив на організацію бухгалтерського обліку.

2. Назвіть основні нормативні документи, які регулюють організацію та методику ведення обліку в сільському господарстві.

3. Перелічіть специфічні субрахунки, що використовуються для ведення обліку витрат і готової продукції у сільськогосподарських підприємствах.

4. Наведіть приклади спеціалізованих галузевих форм первинних документів, що застосовуються у сільському господарстві.

5. Наведіть основні реєстри журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств.

6. Розкрийте особливості формування і відображення в обліку неподільного та пайового капіталу в сільськогосподарських кооперативах.

7. Наведіть основні статеві-вікові групи сільськогосподарських тварин і птиці, за якими ведуть аналітичний облік їх наявності та руху.

8. Наведіть основні первинні документи та облікові реєстри з обліку наявності та руху сільськогосподарських тварин і птиці.

9. Наведіть приклади бухгалтерських проведення з обліку руху сільськогосподарських тварин.

10. Наведіть основні первинні документи з обліку витрат і виходу продукції рослинництва.

11. Охарактеризуйте послідовність розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції у сільськогосподарських підприємствах.

12. Наведіть характерні особливості визначення собівартості продукції окремих сільськогосподарських культур.

13. Назвіть основні первинні документи з обліку витрат та виходу продукції тваринництва.

14. Наведіть приклади аналітичних рахунків з обліку витрат у рослинництві і тваринництві.

15. Розкрийте особливості визначення собівартості продукції в окремих галузях тваринництва.

16. Наведіть приклади бухгалтерських проводок з обліку витрат на формування основного стада, закладання і вирощування багаторічних насаджень.

17. Наведіть виробництва, які у сільськогосподарських підприємствах відносять до підсобних промислових.

18. Охарактеризуйте порядок обліку витрат та обчислення собівартості продукції підсобних промислових виробництв у сільськогосподарських підприємствах.

19. Перелічіть виробництва, які відносять у сільськогосподарських підприємствах до допоміжних, та назвіть рахунки для обліку витрат таких виробництв.

20. Наведіть реєстри аналітичного обліку витрат та охарактеризуйте методику визначення собівартості послуг допоміжних виробництв.

21. Охарактеризуйте методику обліку витрат та калькулювання собівартості робіт живої тягової сили.

22. Розкрийте особливості обліку витрат машинно-тракторного парку і калькулювання собівартості польових і транспортних робіт тракторів.

23. Охарактеризуйте порядок оцінки та відображення в обліку виходу продукції рослинництва і тваринництва згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи».

24. Наведіть приклади основних бухгалтерських проводок з обліку реалізації сільськогосподарської продукції та визначення фінансових результатів.

25. Дайте характеристику фіксованого сільськогосподарського податку та розкрийте порядок його відображення в обліку.

26. Охарактеризуйте особливості організації обліку в селянських фермерських господарствах.

27. Охарактеризуйте методику ведення обліку в селянських (фермерських) господарствах за простою та спрощеною формами.



### Література до теми

1. Закон України «Про селянське (фермерське) господарство» від 20.12.91 р. № 2009-XII.
2. Закон України «Про фіксований сільськогосподарський податок» від 03.02.99 р. № 414-XIV.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Затверджено наказом МФУ від 18.11.2005 р. № 790.
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затверджено наказом МФУ від 29.12.2006 р. № 1315.
5. Про організацію ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в системі Міністерства аграрної політики України. Затверджено наказом МАПУ від 01.11.2000 р. № 216.
6. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарсь-

ких підприємств. Затверджено наказом МАПУ від 18.05.2001 р. № 132.

7. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу. Затверджено наказом МАПУ від 07.03.2001 р. № 49.

8. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах. Затверджено наказом МАПУ від 02.07.2001 р. № 190.

9. Методичні рекомендації щодо відображення в бухгалтерському обліку операцій з формування власного капіталу та залучення майна колишніх членів колективних сільськогосподарських підприємств новоствореними підприємствами. Затверджено наказом МАПУ від 02.07.2001 р. № 190.

10. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник.- 2-ге вид., перероб. і допов. / За ред. проф. М.Ф. Огійчука. — К.: Вища освіта, 2003. — 800 с.

11. Облік сільськогосподарської діяльності /За ред. В.М. Жука. — К., 2007. — 368 с.



## **ОБЛІК**

### **ГЛАВА 3**

# **В АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

## **3.1. Галузеві особливості автотранспорту та їх вплив на організацію обліку**

Транспорт – одна із найважливіших галузей економіки: перевезення людей і вантажів – життєва потреба суспільства. Транспорт обслуговує всі сфери діяльності: виробництво (переміщення сировини, матеріалів, напівфабрикатів безпосередньо у процесі виробництва), обіг (просування, перевезення готової продукції від виробника до споживача), споживання (перевезення пасажирів у невиробничих цілях тощо).

Автомобільний транспорт – важлива складова транспортної системи України. Виконуючи майже 80% обсягу вантажних і більше 90% пасажирських перевезень, автотранспорт є також співучасником діяльності інших видів транспорту (залізничного, морського, річкового, повітряного), обслуговуючи доставку пасажирів і вантажів до пунктів відправлення (станцій, вокзалів, портів) та їх вивезення із пунктів призначення.

Основою виробничої бази автомобільного транспорту є рухомий склад автотранспортних засобів, до якого відносять: автомобілі (вантажні, легкові, спеціальні), автобуси, причепи та напівпричепи тощо. Вантажопасажирські автомобілі повинні бути відповідним чином обладнані та відповідати певним вимогам. Зокрема в них має бути внутрішнє обладнання салону, характерне для транспортних засобів, призначених для перевезення пасажирів (сидіння для пасажирів і пристрій для їх кріплення, відповідна оббивка, бокове скло тощо).

За належністю автомобільний транспорт поділяється на відомчий і загального користування. Відповідно до «Правил державної реєстрації та обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів

усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів і мотоколясок», затвердженими постановою КМУ від 07.09.98 р. № 1388, підприємство, яке має більше 15 одиниць транспортних засобів, розміщених в одному населеному пункті, повинно створити автотранспортне господарство. А це, у свою чергу, зумовлює необхідність мати огорожену територію з місцями для стояння, зберігання, технічного обслуговування і ремонту автомобілів, а також передбачити у штатному розкладі посади спеціаліста з безпеки дорожнього руху та відповідального за зберігання, технічне обслуговування і експлуатацію транспортних засобів.

Автотранспортні підприємства (АТП) за формою власності поділяють на державні, комунальні, колективні, приватні та зі змішаною формою власності.

Виробнича діяльність підприємств автомобільного транспорту загального користування дуже різноманітна: перевезення вантажів і пасажирів, транспортно-експедиційне обслуговування (підготовка вантажів до перевезень, навантажувально-розвантажувальні роботи, короткострокове зберігання вантажів на складах, експедирування вантажів, їх охорона під час перевезень, приймання замовлень на квитки та їх доставка замовникам і т. ін.), технічне обслуговування і ремонт рухомого складу та інших основних засобів, придбання, зберігання та використання автомобільних шин, ремонтних, паливно-мастильних та інших матеріалів і т. ін. Все це зумовлює необхідність належної організації обліку як виробничих ресурсів автопідприємств, так і самого виробничого процесу, його результатів та розрахунків з клієнтами.

Відповідно до ст. 9 Закону України «Про автомобільний транспорт» перевезення вантажів і пасажирів автомобільним транспортом загального користування підлягає обов'язковому ліцензуванню, завданнями якого є:

- сприяння становленню сучасного ринку автотранспортних послуг, розвитку автотранспорту та стимулювання впровадження нових видів послуг;
- підвищення ефективності використання транспортних засобів, створення конкурентного середовища;
- захист прав споживачів на ринку послуг від небезпечних перевезень, забезпечення соціальних стандартів транспортного обслуговування;
- забезпечення допуску автомобільних перевізників до перевезення пасажирів транспортними засобами на комерційній основі і т. ін.

Ліцензія видається на надання послуг з внутрішніх та міжнародних перевезень пасажирів (автобусами, таксі, легковими автомобілями на замовлення) і вантажів (вантажними автомобілями, причепами та напівпричепами). Термін дії ліцензії – 3 роки. Плата за ліцензію відображається в обліку як придбання нематеріальних активів. Вартість ліцензії протягом терміну її дії амортизують з використанням прямолінійного методу.

Виробничий автотранспортний процес складається з трьох основних елементів:

1) навантаження вантажу або посадка пасажирів на рухомий склад у пунктах відправлення з відповідним оформленням перевізних документів;

2) переміщення вантажів і пасажирів від пункту відправлення до пункту призначення з їх супроводженням та охороною (при необхідності);

3) розвантаження вантажів та висадка пасажирів у пунктах призначення з відповідним оформленням передачі вантажу отримувачу.

Виробничий процес у автотранспортних підприємствах суттєво відрізняється від виробничого процесу у підприємствах інших галузей виробничої діяльності за такими ознаками:

– автотранспорт не має справи з сировиною та її переробкою: предмет його праці (вантаж) надходить на підприємство зовні у готовому вигляді;

– готова продукція автотранспортних підприємств являє собою послугу, тому вона не може бути оприбуткована у вигляді матеріальних цінностей і зберігатися на складі (тут процес виробництва збігається у часі з процесом одержання готової продукції). Внаслідок цього в автотранспортних підприємствах калькують собівартість не готової продукції, а виконаних робіт (наданих послуг), витрати на виконані роботи списують з рахунків обліку виробництва безпосередньо на собівартість реалізації, не визначають і не враховують залишки незавершеного виробництва;

– автомобільні перевезення виконуються різними типами і видами автотранспортних засобів (рухомого складу), вони можуть здійснюватися в межах одного населеного пункту, між населеними пунктами однієї області, між населеними пунктами різних областей, у міжнародному сполученні. Згідно з таким поділом перевезень облік витрат і доходів та визначення ефективності діяльності доцільно вести окремо як за видами транспортних засобів, так і за видами перевезень;

– робота автомобільного транспорту є соціально дуже важливою, відповідальною і до певної міри небезпечною, тому у цій галузі діє значна кількість законодавчо-регулюючих, нормативних актів, а виробничий процес ретельно оформляється відповідними документами і контролюється як відомчими, так і поза-відомчими органами державного контролю (ДАІ та ін.);

– транспортний процес здійснюється не під єдиним дахом, а розосереджено у часі та просторі: пункти навантаження і розвантаження можуть знаходитися не лише в різних населених пунктах, а й у різних країнах, перевезення вантажів можуть здійснюватися на далекі відстані і бути досить довготривалими. Це зумовлює застосування специфічних методів контролю за станом транспортних засобів, їх технічного обслуговування, роботи водіїв тощо.

Усі ці особливості транспортного процесу зумовлюють певні особливості організації та методики ведення обліку в автотранспортних підприємствах.

### **3.2. Облік придбання та списання (вибуття) автотранспортних засобів**

У складі необоротних активів АТП досить значна питома вага припадає на рухомий склад автомобільного транспорту: автомобілі, автобуси, причепа, напівпричепа та ін. Це найбільш активна частина основних засобів АТП, від наявності, стану та ефективності використання якої залежать виробничі, економічні та фінансові показники діяльності автопідприємства.

Джерелами надходження автомобілів на підприємство можуть бути:

– придбання за грошові кошти у юридичних або фізичних осіб;

– придбання в обмін на інші подібні та неподібні активи (за бартерними операціями);

– надходження автомобіля від засновника (учасника) як внесок до статутного капіталу;

– безоплатне отримання (шефська, гуманітарна допомога) і т. ін.

Купівля-продаж автомобіля оформляється відповідними первинними документами: рахунок постачальника, нотаріально засвідчений договір купівлі-продажу автомобіля (при придбанні ав-

томобіля у фізичної особи або іншого підприємства), акт експертизи і технічний паспорт з відміткою ДАІ про зняття автомобіля з обліку (при придбанні автомобіля, що був раніше в експлуатації), «Акт приймання-передачі основних засобів» (т. ф. № ОЗ-1) та ін. При придбанні автомобіля, який раніше був у використанні, продавець повинен надати покупцеві копію «Інвентарної картки обліку основних засобів» (т. ф. № ОЗ-6) з відмітками про суми нарахованої амортизації з початку його використання.

Придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби». Складовими первісної вартості автомобіля є:

- сума, сплачена продавцю автомобіля (купівельна вартість без непрямих податків);
- реєстраційні збори, державне мито і аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням автомобіля;
- сума ввізного мита, якщо автомобіль ввезено з-за кордону;
- сума непрямих податків (акцизний збір та ін.) у зв'язку з придбанням автомобіля, якщо вони не відшкодовуються підприємству;
- витрати зі страхування ризиків доставки автомобіля;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з доведенням основних засобів до стану придатності для використання за призначенням.

Первісна вартість безоплатно одержаних основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату одержання з урахуванням перелічених вище витрат.

Придбані автомобілі підлягають обов'язковій державній реєстрації, яку здійснює Державна автомобільна інспекція (ДАІ). Законом України «Про дорожній рух» від 30.06.1993 р. № 3353-XII встановлено, що державній реєстрації та обліку підлягають призначені для експлуатації на вулично-дорожній мережі загального користування автомобілі, автобуси, самохідні машини, змонтовані на шасі автомобілів, мотоцикли усіх типів, марок і моделей, причепа, напівпричепа і мотоколяски. Правила державної реєстрації та обліку перелічених видів ДТЗ затверджені постановою КМУ від 07.09.1998 р. № 1388.

Органи ДАІ МВС проводять реєстрацію ДТЗ з метою:

- контролю за відповідністю конструкції і технічного стану транспортних засобів установленим в Україні вимогам стандартів, правил і нормативів;

– контролю за дотриманням вимог законодавства, яке визначає порядок сплати податків та внесення інших обов'язкових платежів;

– використання транспортних засобів в умовах воєнного та надзвичайного стану;

– забезпечення обліку транспортних засобів і попередження протиправних дій відносно них.

Зареєструвати автомобіль необхідно протягом 10 діб з часу його придбання (митного оформлення) або тимчасового ввезення на територію України. Для реєстрації автомобіля, разом з іншими документами, необхідно пред'явити «Акт технічного огляду та звіряння номерних агрегатів». Його видають після проведення техогляду автомобіля.

Реєстрація транспортних засобів проводиться після обов'язкової сплати їх власниками передбачених законодавством податків, внесення платежів за техогляд, реєстрацію, перереєстрацію і зняття з обліку транспортних засобів, відшкодування вартості бланків реєстраційних документів (свідоцтво про реєстрацію, талон техогляду тощо) та номерних знаків.

Органи ДАІ реєструють легкові автомобілі виключно після сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та податку з власників транспортних засобів. В обліку сума внеску до пенсійного фонду відноситься на збільшення первісної вартості придбаного автомобіля (як і витрати на його реєстрацію), а сума податку з власників транспортних засобів – до складу адміністративних витрат підприємства.

Господарські операції з придбання автомобілів відображаються в бухгалтерському обліку як капітальні вкладення (табл. 3.1).

Вартість безоплатно отриманих автомобілів не є об'єктом обліку капітальних вкладень і на рахунку 15 «Капітальні вкладення» не відображається. Надходження автомобілів як внесок до статутного капіталу відображають за погодженою вартістю з кредита рахунка 46 «Несплачений капітал», а інше безоплатне отримання – з кредита субрахунка 424 «Безоплатно одержані необоротні активи». Суми цільового фінансування, використані для придбання автомобілів, відносять до доходів майбутніх періодів з їх наступним списанням на доходи звітного періоду в процесі використання і амортизації таких автомобілів:

1) відображено суму використаного цільового фінансування на придбання автомобілів

Д-т рах. 48 – К-т рах. 69;

Таблиця 3.1

**Бухгалтерські проводки з обліку придбання легкового автомобіля  
(суми умовні)**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оплачено вартість легкового автомобіля, призначеного для використання у виробничих цілях	371	311	60000
2	Відображено податковий кредит у сумі передоплати	641	644	10000
3	Одержано від постачальника автомобіль: – купівельна вартість без ПДВ – сума податкового кредиту з ПДВ	152 644	631 631	50000 10000
4	Зараховано передоплату у погашення заборгованості постачальнику	631	371	60000
5	Нарахована сума податку з власників транспортних засобів за поточний квартал	92	641	70
6	Сплачено податок з власників транспортних засобів	641	311	70
7	Нараховано внесок до пенсійного фонду з вартості придбаного автомобіля	152	651	1800
8	Сплачено внесок до пенсійного фонду	651	311	1800
9	Нараховано за послуги ДАІ з реєстрації автомобіля	152	685	300
10	Сплачено за послуги ДАІ	685	311	300
11	Передає автомобіль в експлуатацію	105	152	52100

2) нараховано амортизацію автомобіля, придбаного за кошти цільового фінансування

Д-т рах. обліку витрат – К-т субрах. 131;

3) відображено доход звітного періоду в сумі нарахованої амортизації автомобілів, придбаних за кошти цільового фінансування

Д-т рах. 69 – К-т субрах. 745.

Найбільш поширеними причинами вибуття автомобілів є:

- реалізація за договорами купівлі-продажу (за грошові кошти);
- реалізація за договорами бартерного обміну;
- ліквідація непридатних для використання автомобілів;
- ліквідація автомобілів внаслідок дії надзвичайних подій;
- передача автомобіля як внеску до статутного капіталу іншого підприємства та ін.

Реалізація автотранспортних засобів оформляється «Актом приймання-передачі основних засобів» (т. ф. № ОЗ-1), до якого додається технічний паспорт автомобіля з відміткою ДАІ про зняття автомобіля з обліку. Для зняття автомобіля з обліку в ДАІ необхідно пред'явити нотаріально засвідчений договір купівлі-продажу автомобіля, акт його експертної оцінки та сплатити державне мито. Базою для нарахування державного мита є сума, зазначена у договорі купівлі-продажу, але вона повинна бути не нижчою суми його експертної оцінки. Державне мито можуть сплачувати як продавець, так і покупець автомобіля (за домовленістю). Вартість експертної оцінки сплачує, як правило, продавець і відносить її на витрати з реалізації автомобіля.

У бухгалтерському обліку реалізація автомобілів відображається так же, як і реалізація інших основних засобів.

Для списання і ліквідації автомобіля внаслідок його непридатності для подальшої експлуатації наказом керівника підприємства створюється комісія, яка після ретельного огляду автомобіля і визнання його непридатним для подальшої експлуатації або відновлення, складає «Акт на списання автотранспортних засобів» (т. ф. № ОЗ-4). Після затвердження цього акта керівником підприємства та зняття автомобіля з обліку в ДАІ він підлягає розбиранню. Придатні для використання деталі передають на склад і прибуткують як запасні частини, непридатні – як металобрухт (вторсировина). У бухгалтерії на підставі акта ф. № ОЗ-4 і доданих до нього документів роблять відмітки про вибуття автомобіля в «Інвентарному списку основних засобів» (т. ф. № ОЗ-9) та в «Описі інвентарних карток» (т. ф. № ОЗ-7), вилучають «Інвентарну картку обліку основних засобів» (т. ф. № ОЗ-6) списаного автомобіля з картотеки і додають до документів на списання. На підставі цих документів складають відповідні бухгалтерські проводки, аналогічні списанню інших основних засобів.

### **3.3. Документальне оформлення вантажних автомобільних перевезень**

Відповідно до Закону України «Про дорожній рух» та діючих Правил дорожнього руху під час здійснення автомобільних перевезень у водія повинні бути в наявності такі документи:

- 1) посвідчення на право керування транспортним засобом відповідної категорії і талон, що додається до посвідчення;
- 2) реєстраційний документ на транспортний засіб, а у разі відсутності в авто його власника, крім того – свідоцтво про право спільної власності на цей транспортний засіб чи тимчасовий реєстраційний талон;
- 3) у разі встановлення на транспортних засобах проблескових маячків і/або спеціальних звукових сигнальних пристроїв – дозвіл, виданий ДАІ МВС;
- 4) поліс (сертифікат) обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів (крім осіб, звільнених від обов'язкового придбання страховки);
- 5) у випадку надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів – ліцензійну картку на автомобіль;
- 6) дорожній лист автомобіля;
- 7) при перевезенні вантажу – товарно-транспортна накладна та інші передбачені законодавством документи.

При регулярних пасажирських перевезеннях, крім перелічених, у водія повинні бути: квитково-касовий лист; схема маршруту; розклад руху; таблиця вартості проїзду (крім міських перевезень). При перевезенні пасажирів легковим авто на замовлення – треба мати копію договору із замовником послуги, а при перевезенні пасажирів автобусами для власних потреб – список пасажирів, завірений підписом перевізника та печаткою. У випадку перевезення небезпечних вантажів водій повинен мати: свідоцтво на допущення транспортного засобу до перевезення вказаних небезпечних вантажів; свідоцтво про підготовку водія транспортного засобу, що перевозить небезпечні вантажі; письмові інструкції на випадок аварії або надзвичайних ситуацій; технічні умови та дозвіл на дорожнє перевезення. При перевезенні вантажів з перевищенням габаритних або вагових обмежень треба мати спеціальний дозвіл на право руху автомобільними дорогами України.

Основним первинним документом для обліку роботи автомобілів є подорожній лист, який надає інформацію про обсяги виконаної роботи з перевезення вантажів (пасажирів), витрати пального, нарахування заробітку водіям, розрахунків із замовниками тощо.

В АТП використовують такі подорожні листи:

- 1) вантажного автомобіля у міжнародному сполученні (т. ф. № 1 (міжнародна)) – видається на час відрядження автомобіля і водія для перевезення вантажу в міжнародному сполученні;

2) вантажного автомобіля (т. ф. № 2) – видається на один робочий день (зміну) і тільки при умові здачі подорожнього листа за минулий робочий день. На термін понад один день подорожній лист ф. № 2 видається лише у випадку тривалого міжміського сполучення, термін виконання якого перевищує одну добу;

3) службового легкового автомобіля (т. ф. № 3) – видається на тих же умовах, що й подорожній лист вантажного автомобіля (т. ф. № 2);

4) перевезення пасажирів автобусами (ф. № 1-АП, № 2-АП).

Якщо автомобіль працює з погодинною оплатою, то на лицьовому боці подорожнього листа у верхньому правому кутку проставляють штамп «Погодинний». До такого подорожнього листа додають два примірника «Талона замовника» (т. ф. № 1-ТЗ), який є підставою для розрахунків перевізника із замовником автотранспорту.

При міжміських вантажних перевезеннях до подорожнього листа додають «Маршрутний лист», у якому зазначають контрольні пункти, дату і час їх проходження, пункти відпочинку водіїв, графік руху та інші дані, передбачені договором між перевізником і замовником.

Перед видачею водію подорожній лист реєструють у диспетчерському журналі (ф. № Авто-10) за такими показниками: дата видачі; номер подорожнього листа; прізвище та ініціали водія; його підпис в одержанні подорожнього листа; дата повернення подорожнього листа диспетчеру; підпис відповідальної особи. Експлуатація автомобіля без подорожнього листа забороняється.

Заповнення подорожнього листа до видачі його водієві здійснює диспетчер. На лицьовому боці подорожнього листа записують прізвище водія і працівників, що супроводжують вантаж, найменування вантажу, місце його отримання та пункт призначення, масу вантажу, час виїзду з гаража. Механік має оглянути машину перед виїздом на лінію та у подорожньому листі засвідчити її технічну справність, а водій – розписатися у прийнятті справної машини. Диспетчер фіксує у подорожньому листі час виїзду і повернення машини в гараж і підтверджує це своїм підписом. При поверненні до гаража водій передає машину механікові. Записи у подорожньому листі про фактичне виконання виробничого завдання робить диспетчер на підставі товарно-транспортних накладних. Тут же відображають простої на лінії із зазначенням їх причин. В окремому розділі подорожнього листа

відображають рух палива: залишок при виїзді, кількість видано-го за день (залитого у баки машини) палива та його залишок під час повернення у гараж.

Дані про обсяги перевезень у тонах та виконаних робіт у тонно-кілометрах відображають у подорожніх листах на підставі «Товарно-транспортних накладних» (т. ф. № 1-ТН) незалежно від форми оплати транспортних послуг (відрядна, погодинна, покілометрова тощо) та виду перевезень (внутрішньоміські, приміські, міжміські, міжнародні). Не дозволяється включати до подорожніх листів обсяги вантажних перевезень, що не підтверджені товарно-транспортною накладною (ТТН).

Міжнародні перевезення вантажів автомобільним транспортом оформлюють товарно-транспортною накладною форми № СМР. На іноземній території водій на підставі ТТН записує найменування вантажовідправника, адресу (місто) відправлення вантажу, номер і дату оформлення ТТН, найменування вантажу, його кількість тощо. Митні органи, контрольно-диспетчерські пункти, до компетенції яких згідно з чинним законодавством входять функції контролю автотранспортних засобів на маршруті, зазначають дату і час проходження автомобілем контрольно-диспетчерських пунктів і факт проведення контролю у цих пунктах та засвідчують цей запис штампом встановленої форми.

ТТН (т. ф. № 1-ТН) — це єдиний первинний документ, який є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей у вантажовідправника та їх оприбуткування у вантажоотримувача. Вона складається на кожну поїздку автомобіля для кожного вантажоотримувача окремо з обов'язковим заповненням усіх реквізитів, необхідних для повноти і правильності обліку руху цінностей та проведення розрахунків за виконані роботи. ТТН є наскрізним документом, оформлення якого починається у вантажовідправника та продовжується на всіх етапах транспортування вантажу. Для вантажів товарного характеру (за якими ведеться складський облік) ТТН вписують у 4 примірниках:

1-й — для списання товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ) у вантажовідправника;

2-й — для оприбуткування ТМЦ у вантажоотримувача;

3-й — для розрахунків замовника з перевізником за виконані транспортні роботи;

4-й — для обліку транспортної роботи та нарахування заробітної плати водію.

При перевезенні однорідних вантажів декілька раз з одного і того ж пункту відправлення в один і той же пункт призначення

може оформлятися одна ТТН для всіх поїздок, виконаних автомобілем за зміну, на підставі талонів, що видаються на кожну поїздку.

Визначення обсягу (маси) перевезення нетоварних вантажів, за якими не ведеться складський облік (земля при виконанні будівельних робіт тощо), здійснюють шляхом проведення контрольного зважування або заміру, про що складається відповідний акт представниками замовника і перевізника.

У випадку коли у ТТН неможливо перерахувати усі назви і характеристики наданих до перевезення ТМЦ, до неї додається належним чином оформлена спеціалізована форма товарної накладної (специфікація, сертифікат тощо).

ТТН виписує вантажовідправник, оплату ж транспортної роботи може здійснювати або вантажовідправник, або вантажоотримувач, тому в ТТН повинно бути вказано найменування і реквізити підприємства, яке буде оплачувати транспортні послуги. Крім того, у ТТН необхідно вказати найменування відправника і отримувача вантажу, адреси пунктів навантаження і розвантаження, назву, кількість і вартість кожного виду вантажу, найменування перевізника, номер подорожнього листа автомобіля, прізвище та ініціали водія, марку і державні номери автомобіля та причепа, номери документів, що додаються до ТТН, та інші необхідні реквізити.

Перевізник (водій) приймає вантаж від вантажовідправника, про що розписується на всіх примірниках ТТН (якщо вантаж приймає довірена особа вантажоотримувача, то вона розписується у прийманні ТМЦ) і отримує три примірники ТТН та інші документи, що до неї додаються (сертифікати, свідоцтва тощо). У пункті призначення перевізник здає вантаж вантажоотримувачу за масою і кількістю місць, у порядку і способом, передбаченим умовами договору. Третій і четвертий примірники ТТН, засвідчені підписами і печатками вантажовідправника і вантажоотримувача, водій разом з подорожнім листом здає диспетчеру АТП. Вони є підставою для розрахунків за виконані автотранспортні роботи та нарахування заробітної плати водію.

Перевізник, вантажовідправник і вантажоотримувач несуть відповідальність за повноту, правильність і своєчасність оформлення первинної транспортної документації згідно із законодавством та умовами договорів на виконання транспортних робіт.

У разі псування, пошкодження, втрати вантажу або інших порушень транспортного процесу складається акт за підписами представників вантажоотримувача (вантажовідправника) і пере-

візника, в якому зазначають виявлені розбіжності у документах перевізника і вантажоотримувача (вантажовідправника) та їх причини. Цей акт може бути підставою для виставлення претензії винуватцю виявленої розбіжності.

### **3.4. Документальне оформлення і облік доходів від пасажирських перевезень**

Перевезення пасажирів автомобільним транспортом – дуже поширений і досить відповідальний вид підприємницької діяльності, який детально регламентується різними законодавчими та відомчими нормативними актами.

Існують різні види послуг з перевезення пасажирів, кожен з яких має свої особливості і зумовлює необхідність відокремленого обліку витрат і доходів. З цією метою пасажирські перевезення автомобільним транспортом поділяють на групи за такими ознаками:

- за видами перевезень – міські, приміські, міжобласні, міжміські в межах області, міжнародні, туристичні, на замовлення тощо;
- залежно від режиму виконання перевезень – звичайні, експресні, маршрутні, таксомоторні, вантажопасажирські тощо;
- за порядком оплати – пільгові, непільгові, готівкою, безготівково та ін.

Розглянемо особливості окремих видів пасажирських перевезень:

- міські – це перевезення пасажирів за маршрутами в межах території міста (населеного пункта);
- приміські – перевезення пасажирів за маршрутами довжиною до 50 км незалежно від адміністративно-територіального поділу (крім міських маршрутів);
- міжміські – внутрішньообласні та міжобласні перевезення пасажирів за маршрутами, довжина яких перевищує 50 км;
- міжнародні – перевезення пасажирів за маршрутами, що виходять за межі державного кордону України;
- туристичні – перевезення пасажирів за завчасно визначеним маршрутом з туристичною метою;
- на замовлення – перевезення пасажирів на погоджених перевізником і замовником умовах за визначеним ними маршрутом;

– вантажопасажирські – перевезення пасажирів із вантажем вантажопасажирськими автомобілями на замовлення або за встановленим маршрутом;

– експресні – перевезення пасажирів і багажу за маршрутами з обмеженою кількістю зупинок і скороченим часом поїздки;

– таксомоторні – перевезення пасажирів і багажу в таксі;

– маршрутні таксомоторні – перевезення пасажирів мікроавтобусами й автобусами за встановленими маршрутами з обов'язковим наданням місць для сидіння.

Питання регулювання маршрутів, організації автобусних і маршрутних таксомоторних пасажирських перевезень, укладання договорів про організацію пасажирських перевезень регулюються «Порядком і умовами організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом», затвердженим наказом Міністерства транспорту України від 21.01.1998 р. № 21.

Відкриття, закриття і зміна маршрутів проводиться перевізником на підставі домовленості з власниками дорожніх об'єктів, якими виступають, як правило, місцеві органи влади. З ними перевізники укладають відповідні договори. На кожен маршрут оформлюють паспорт, у якому зазначають дату відкриття, схему, характеристику маршруту, розклад руху, акт виміру довжини маршруту і випробувального рейсу, таблицю вартості проїзду тощо.

Перевезення пасажирів здійснюють на підставі одного з таких документів:

– пасажирського квитка;

– довгострокового договору про перевезення організованих груп дітей або договору у формі замовлення разового перевезення організованих груп дітей (відповідні форми таких договорів затверджені міністерствами транспорту та освіти України), а також дозволу на перевезення організованих груп дітей;

– зовнішньоекономічного договору про спільну діяльність, пов'язану з міжнародними автомобільними перевезеннями пасажирів (регулярними, нерегулярними, маятниковими);

– довгострокового або разового договору на перевезення туристів;

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

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

Одиницею виміру пасажирських перевезень є поїздка пасажирів.

Документом, що підтверджує право пасажирів на проїзд та перевезення багажу у громадському автомобільному транспорті загального користування, а також фіксує вартість послуги, оплаченої пасажиром перевізнику, є пасажирський квиток. Згідно з «Положенням про форму та зміст розрахункових документів», затвердженим наказом ДПАУ від 01.12.2000 р. № 614, перевізники, що надають послуги з перевезень пасажирським автомобільним транспортом, зобов'язані використовувати типові форми квитків на проїзд пасажирів і перевезення багажу автотранспортом, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 31.05.2000 р. № 278, за винятком квитків на приміські (тип ПА-1 і ПА-2), міські маршрути (тип ГА-1 і ГА-2), багажні квитанції на приміські маршрути (тип КБ-2).

Квитки і багажні квитанції є документами суворого обліку. Вони повинні виготовлятися друкарським способом з урахуванням «Правил виготовлення бланків цінних паперів і документів суворої звітності», затверджених наказами МФУ від 23.11.1993 р. № 98, СБУ від 15.11.1993 р. № 118, МВСУ від 24.11.1993 р. № 740.

Згідно із Законом України «Про страхування» від 07.03.1996 р. № 85/96-ВР перевезення пасажирів автомобільним транспортом на приміських, міжміських, міжобласних та міжнародних маршрутах підлягає обов'язковому особистому страхуванню від нещасних випадків на транспорті. Обов'язкове особисте страхування не передбачено лише для пасажирів автомобільного транспорту на внутрішньоміських маршрутах. У решті випадків сума страхового платежу утримується з пасажира транспортною організацією разом з вартістю проїзду (сума страхового платежу включається у вартість квитка). Розмір страхового платежу визначено «Положенням про обов'язкове особисте страхування від нещасних випадків на транспорті», затвердженим постановою КМУ від 14.08.1996 р. № 959 (зі змінами і доповненнями):

- на міжобласних і міжміських маршрутах в межах області – до 2% від вартості проїзду;
- на маршрутах приміського сполучення – до 5% вартості проїзду;
- при міжнародних перевезеннях – до 2% вартості проїзду в національній валюті України.

Страхові платежі, отримані від пасажирів, підлягають перерахуванню страховику протягом двох робочих днів після їх одержання.

Свідченням того, що пасажир застрахований, може бути страховий поліс, виданий транспортною організацією, або ж позна-

чення на квитку виду страхування, найменування, адреси, телефону страховика, розмірів страхового платежу і страхової суми. Пасажир вважається застрахованим з моменту оголошення посадки в автобус або інший транспортний засіб і до закінчення поїздки.

Транспортні організації здійснюють страхування пасажирів на підставі агентської угоди зі страховиком і суми отриманих страхових платежів не включають до складу своїх доходів. Автопідприємство отримує від страховика лише суму винагороди за надану послугу зі страхування пасажирів. Сума страхового збору не є об'єктом оподаткування ПДВ.

Облік квитків на проїзд в автомобільному транспорті і готівкових коштів, отриманих за перевезення пасажирів і багажу, здійснюють на підставі норм «Інструкції про порядок обліку бланків квитків на проїзд автомобільним транспортом і готівкових коштів, одержаних від перевезення пасажирів і багажу», затвердженої наказом Міністерства транспорту України від 31.05.2000 р. № 279. Цією інструкцією передбачено форми первинних документів для обліку таких операцій. Використання квитків та квитково-облікових документів інших форм (невстановленого зразка) не дозволяється.

Усі операції з приймання і видачі квитків відображають у «Книзі обліку руху квитків» (за формою Додатка 2 до Інструкції № 279). Усі сторінки цієї книги повинні бути пронумеровані, прошнуровані, кількість аркушів у книзі завіряється підписами керівника і головного бухгалтера та печаткою підприємства. Записи про рух квитків заносяться до книги щоденно, для чого на кожен тип і повну вартість квитків відводять окрему сторінку. Матеріально відповідальні особи зберігають квитки окремо за типами, повною вартістю, серіями і номерами. Видають квитки у підзвіт в порядку черговості серій і номерів, зростаючих у межах кожної серії.

На кожен підзвітну особу, що причетна до операцій з квитками, відкривають особовий рахунок у формі спеціальної картки, яку затверджує головний бухгалтер підприємства.

Бухгалтер, який веде облік руху квитків, зобов'язаний:

- перевіряти місячні звіти про надходження квитків на автостанції, звіряти їх з даними місячного касового звіту касира і бухгалтерського звіту про надходження виручки автостанцій;
- перевіряти правильність оприбуткування квитків;
- звіряти показники добових звітів касирів і касових відомостей.

У бухгалтерському обліку всі види квитків обліковують на субрахунку 209 «Інші матеріали» за їх фактичною собівартістю (первісною вартістю). Одночасно квитки обліковують на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворої звітності» у кількісних показниках і за номінальною вартістю (у розрізі видів, номінальної ціни, за серіями і номерами квитків, окремо з кожної матеріально відповідальної особи). Списання квитків із забалансового рахунка здійснюють за їх кількістю і номінальною вартістю на підставі первинних документів про їх реалізацію або знищення.

У всіх первинних облікових документах, що використовуються для оформлення приймання, оприбуткування, відпуску, реалізації, знищення квитків, обов'язково вказують їх кількість, серію, номери окремо за кожним видом і номінальною вартістю.

Квитки з друкарні (від постачальника) надходять, як правило, на склад автопідприємства, звідки у необхідних обсягах передаються до квиткової каси для підготовки до продажу. Касир відображає одержані квитки у спеціальній обліковій книзі (ф. № 2-АСС) і реалізує їх сам або передає водіям (кондукторам) для реалізації безпосередньо у автотранспортних засобах. У кінці дня (зміни, рейсу) решту нереалізованих квитків водієм (кондуктором) може бути повернуто у касу. Квитки, які внаслідок пошкодження стали непридатними для використання, списують і знищують на підставі окремого акта (ф. № 48-АСС).

Реалізація квитків на автобусних станціях проводиться через спеціалізовані РРО. Після закінчення продажу квитків на рейс на РРО роздруковують відомість реалізації квитків у двох примірниках. У відомості зазначають дату, назву або номер рейсу, кількість реалізованих квитків, суму виручки, суму страхових платежів і т. ін. Один примірник відомості видається водію, який після рейсу здає його до бухгалтерії АТП. Він є підставою для визначення суми доходу перевізника. Другий примірник відомості залишається на автостанції і є підставою для перерахування коштів на рахунок АТП.

Реалізацію квитків і отримання виручки від пасажирів безпосередньо у транспортних засобах здійснюють водії або кондуктори. Для обліку квитків та виручки у міському та приміському сполученні водії (кондуктори) застосовують «Квитково-обліковий лист» ф. № 11-АП, а у міжміському сполученні – ф. № 12-АП, які також є бланками суворої звітності.

Виконання транспортних послуг на замовлення оформляють нарядом-довідкою, в якому на підставі заявки замовника вказують усі відомості про маршрут. Фактичне виконання по-

слуги підтверджується підписом замовника, що є підставою для виписки рахунка-фактури та податкової накладної і відображення в обліку суми доходу за надану послугу.

Для обліку операцій з руху квитків у розрізі їх видів та матеріально відповідальних осіб до забалансового рахунку 08 відкривають такі субрахунки:

081 «Бланки квитків на складі»;

082 «Бланки квитків у касі»;

083 «Бланки квитків у підзвіті водіїв (кондукторів)»;

084 «Бланки нереалізованих квитків, що підлягають знищенню».

Відображення в обліку руху квитків та отриманого доходу від їх реалізації (наданих послуг) показано у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Бухгалтерські проведення з обліку руху квитків та отримання доходу від їх реалізації**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оплачено рахунок постачальника за бланки пасажирських квитків	631	311	600
2	Відображено податковий кредит з ПДВ у сумі передоплати	641	644	100
3	Одержано квитки на склад підприємства: – купівельна вартість без ПДВ – сума податкового кредиту з ПДВ – номінальна вартість (у забалансовому обліку)	209 644 081	631 631 –	500 100 10000
4	Видано квитки зі складу у квиткову касу для підготовки до реалізації: – за купівельною вартістю – за номінальною вартістю (у забалансовому обліку)	949 082	209 081	500 10000
5	Видані квитки підзвіт водіям (кондукторам) для реалізації (у забалансовому обліку)	083	082	10000
6	До каси підприємства надійшла виручка від реалізації квитків (за надані послуги з перевезення пасажирів)	301	703	8372
7	Відображено суму страхового збору, утриманого з пасажирів на користь страховика	703	685	140
8	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у вартості реалізованих квитків	703	641	1372
9	Відображено дохід за послуги, надані страховику	685	703	14
10	Списано собівартість реалізованих квитків з підзвіту осіб, відповідальних за їх реалізацію	–	083	8372

Продовження табл. 3.2

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
11	Повернено в касу підприємства залишок нереалізованих квитків: – придатних для реалізації – пошкоджених (таких, що підлягають знищенню)	082	083	1600
		084	083	28
12	Списано квитки за актом про знищення	–	084	28
13	Здано у банк виторг від реалізації квитків	311	301	8372
14	Перераховано страховику суму страхового збору (за мінусом вартості наданої агентської послуги)	685	311	126

Особливим видом пасажирських перевезень є таксомоторні перевезення – тобто перевезення пасажирів і багажу в таксі. Згідно із Законом України «Про автомобільний транспорт» таксі – це легковий автомобіль, обладнаний розпізнавальним ліхтарем оранжевого кольору на даху автомобіля, діючим таксометром, сигнальним ліхтарем з червоним та зеленим світлом, має нанесений малюнок з квадратів, розташованих у шаховому порядку на дверцятах автомобіля з лівого та правого боків, призначений для надання послуг з перевезення пасажирів та їхнього багажу в індивідуальному порядку.

Таксометр – це прилад, призначений для інформування пасажирів про вартість поїздки та реєстрації параметрів роботи автомобіля-таксі, визначених законодавством. Таксометри підлягають реєстрації у державному податковому органі за місцезнаходженням суб'єкта підприємницької діяльності.

Водій таксі на підставі показань лічильників у кінці зміни заповнює «Змінний звіт», який прирівнюється до документів суворої звітності, і передає його разом з вирубкою до бухгалтерії (каси) АТП. Останній є підставою для відображення в обліку доходів за надані послуги з перевезення пасажирів у таксі.

Власник таксометра до 15 числа наступного за звітним місяця подає до податкового органу звіт про використання таксометра (незалежно від того, чи здійснювалася у даному місяці підприємницька діяльність з використанням таксометра).

Автотранспортне підприємство-перевізник може отримувати з місцевого бюджету компенсації у зв'язку з регулюванням тарифів на пасажирські перевезення та перевезеннями пільгових категорій пасажирів. Суми таких компенсацій включаються до

доходу автопідприємства, а в обліку їх відображають на рахунку 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», хоча для розрахунків за цим видом надходжень доцільніше використовувати субрахунок 377, виконуючи такі проводки:

1) нараховано суму компенсації за перевезення пільгових категорій пасажирів:

Д-т рах. 48 – К-т субрах. 703;

2) відображено податкове зобов'язання з ПДВ у сумі нарахованого відшкодування:

Д-т субрах. 703 – К-т субрах. 643;

3) визначено суму заборгованості бюджету за нарахованими відшкодуваннями:

Д-т субрах. 377 – К-т рах. 48;

4) надійшло на поточний рахунок відшкодування з бюджету за перевезення пільгових категорій пасажирів:

Д-т субрах. 311 – К-т субрах. 377;

5) відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у сумі одержаного відшкодування:

Д-т субрах. 643 – К-т субрах. 641.

Наприкінці звітної періоду рахунок обліку доходів від реалізації закривається рахунком 79 «Фінансові результати» у загальноприйнятому порядку.

### **3.5. Облік витрат на обов'язкове страхування, пов'язане з експлуатацією автомобілів**

Для автотранспортних підприємств специфічними є витрати, пов'язані з обов'язковими видами страхування. Згідно із Законом України «Про страхування» від 07.03.1996 р. № 85/96-ВР на автомобільному транспорті найбільш поширеними є:

1) особисте страхування від нещасних випадків на транспорті – у транспортних організаціях;

2) особисте страхування водіїв, які працюють не в транспортній організації;

3) страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів – фізичних і юридичних осіб.

Особисте страхування в автотранспортних підприємствах передбачає страхування пасажирів і деяких категорій працівників транспортних організацій на випадок загибелі, смерті, одержання травми, яка зумовила інвалідність, тимчасової втрати працездатності.

Обов'язкове особисте страхування поширюється:

- на пасажирів автомобільного транспорту, крім внутрішньоміських перевезень, під час поїздки або знаходження на вокзалі, на станції (проводиться за рахунок пасажирів і на витрати автопідприємства не відноситься);
- працівників транспортних організацій незалежно від форми власності і виду діяльності, які безпосередньо зайняті на транспортних перевезеннях (водіїв), а також кондукторів, працівників бригад медичної допомоги (проводиться повністю за рахунок транспортної організації).

Розмір страхової суми для кожного застрахованого (пасажир, водія) складає 500 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (на сьогодні це 8500 грн.). Страховий платіж за обов'язковим особистим страхуванням водіїв на автомобільному транспорті складає до 1% страхової суми за кожного застрахованого.

На кожен нещасний випадок, що стався із застрахованим на транспорті, транспортна організація повинна скласти такі документи:

- акт про нещасний випадок із застрахованим водієм (ф. № Н-1), зразок якого передбачено «Положенням про порядок розслідування та ведення обліку нещасних випадків, професійних захворювань і аварій на виробництві», затвердженим постановою КМУ від 21.08.2001 р. № 1094;
- акт про нещасний випадок з пасажиром (галузевої форми);
- довідку про страховика (найменування, адреса, телефон) для постраждалих осіб, які мали право на безплатний проїзд відповідно до діючого законодавства.

Страхування цивільної відповідальності власників транспортних засобів так, як і страхування водіїв, здійснюється за рахунок автотранспортного підприємства. Страховим випадком за цим видом страхування вважається дорожньо-транспортна пригода (ДТП), яка сталася за участі транспортного засобу страхувальника і внаслідок якої настає його цивільна відповідальність за спричинену транспортним засобом шкоду майну, життю і здоров'ю третіх осіб. Сума страхового платежу встановлюється постановами КМУ і залежить від типу, об'єму двигуна транспортного засобу і терміну, на який укладається договір страхування.

При страхуванні водіїв і цивільної відповідальності власників транспортних засобів витрати підприємства на таку страховку включаються до складу витрат того виду діяльності, для якого використовується конкретний автомобіль та де працює водій: на перевезенні вантажів, пасажирів, адмінперсоналу, ремонтних роботах, обслуговуванні відділу збуту і т. ін.

Порядок включення страхового платежу до складу витрат залежить від терміну дії страхового полісу. Загальну вартість страховки спочатку відображають у складі витрат майбутніх періодів (Д-т рах. 39), а потім поступово розподіляють і відносять до складу поточних витрат відповідного періоду пропорційно терміну її дії, виконуючи такі проводки:

1) нарахована страховка водіїв та цивільної відповідальності власника транспортних засобів:

Д-т рах. 39 – К-т субрах. 685;

2) перераховано страховику суму страхового платежу:

Д-т субрах. 685 – К-т субрах. 311;

3) віднесено на вартість автоперевезень частку страхового платежу, що припадає на роботи звітного періоду:

Д-т рах. 23, 91, 92, 93 і т. ін. – К-т рах. 39.

Таким чином, сума страхового платежу включається у витрати автотранспортного підприємства.

### **3.6. Облік витрат на проведення технічних оглядів автомобілів**

Відповідно до законодавства України всі автомобілі й інші транспортні засоби, що їздять дорогами, підлягають обов'язковому державному технічному огляду. Правила проведення державного технічного огляду автомобілів, автобусів, мототранспорту і причепів затверджено постановою КМУ від 26.02.1993 р. № 141. Цим документом встановлено такі терміни проведення техоглядів транспортних засобів (табл. 3.3).

Для проходження техогляду власники транспортних засобів повинні мати такі документи:

- свій паспорт (юридичні особи – копію наказу про закріплення водія за транспортним засобом);
- реєстраційний документ транспортного засобу;

Таблиця 3.3

## Терміни проведення державних техоглядів автотранспортних засобів

Вид транспортних засобів	Періодичність проведення техоглядів
1. Легкові і вантажні автомобілі, мотоцикли, моторолери, причеви, напівпричеви, що належать громадянам, при умові індивідуального використання	Один раз у два роки
2. Легкові і вантажні автомобілі, мотоцикли, моторолери, причеви, напівпричеви, що належать юридичним особам або громадянам, якщо вони використовуються у комерційних цілях	Один раз у рік
3. Автобуси, вантажні автомобілі, пристосовані для перевезення людей, та спеціалізовані автомобілі для перевезення небезпечних вантажів	Два рази за рік (перший раз – з 2 січня до 31 липня, другий раз – з 1 вересня до 30 листопада)

– квитанції (копію платіжного доручення) про сплату за технічний огляд та податку з власників транспортних засобів;

– посвідчення на право управління відповідною категорією ДТЗ;

– довідку про медичний огляд.

На кожну одиницю транспортних засобів, яка пройшла техогляд, видають талон. Якщо транспортний засіб під час техогляду визнано несправним, з нього знімають номерні знаки і забороняють експлуатацію до усунення несправностей і повторного технічного огляду. Автомобіль (автобус, мотоцикл), що не пройшов техогляд, експлуатувати забороняється. На водіїв за управління ДТЗ, що не пройшли техогляд, накладається штраф у розмірі від 17 до 34 грн, а на посадових осіб АТП за випуск таких автомобілів на лінію – від 34 до 68 грн. Суми цих штрафів сплачуються працівниками за свій рахунок і на витрати підприємства не відносяться.

Витрати на проведення техогляду, як і витрати на сплату податку з власників транспортних засобів, доцільно обліковувати у складі адміністративних витрат АТП (на дебеті рахунка 92).

### **3.7. Облік технічного обслуговування і ремонтів транспортних засобів**

Згідно з «Положенням про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспор-

ту», затвердженим наказом Міністерства транспорту України від 30.03.1998 р. № 102, система технічного обслуговування та ремонту ДТЗ передбачає:

- підготовку до продажу;
- технічне обслуговування в період обкатки;
- щоденне обслуговування (ЩО);
- перше технічне обслуговування (ТО-1);
- друге технічне обслуговування (ТО-2);
- сезонне технічне обслуговування;
- поточний ремонт (ПР);
- капітальний ремонт (КР);
- технічне обслуговування під час консервації ДТЗ;
- технічне обслуговування та ремонт ДТЗ на лінії.

Перелік та обсяги робіт з підготовки до продажу та в період обкатки автомобіля встановлюються виробником і наводяться у сервісній документації ДТЗ. Підготовку до продажу здійснює торговельна організація.

**Технічне обслуговування (ТО)** – це комплекс операцій чи операція щодо підтримки працездатності або справності виробу під час використання за призначенням, зберігання і транспортування.

Технічне обслуговування ДТЗ в період експлуатації виконується у планово-обов'язковому порядку і включає визначений відповідними інструкціями перелік обов'язкових робіт і процедур. Наприклад, щоденне обслуговування проводиться після закінчення роботи і передбачає: перевірку технічного стану; виконання робіт щодо підтримування належного зовнішнього вигляду; заправлення експлуатаційними рідинами; усунення виявлених несправностей; санітарну обробку ДТЗ (за потребою). Такі ж переліки затверджені й для інших видів технічного обслуговування. При цьому вказане Положення передбачає, що ТО-2 проводиться разом з черговим ТО-1, а сезонне техобслуговування – разом з ТО-2. Прибирально-мийні роботи виконуються за потребою, але обов'язково перед ТО чи ремонтом. Періодичність ТО ДТЗ наведено у табл. 3.4.

Поточний ремонт виконується за потребою, згідно з результатами діагностування технічного стану ДТЗ (або за наявності несправності) і призначений для забезпечення або відновлення його працездатності. До поточного ремонту ДТЗ належать роботи, пов'язані з одночасною заміною не більше двох базових агрегатів (крім кузова і рами). Будь-який ремонт агре-

Таблиця 3.4

## Періодичність технічного обслуговування ДТЗ

Тип ДТЗ	Періодичність ТО, пробіг, км		
	ЩО	ТО-1	ТО-2
Автобуси, легкові автомобілі	Один раз за робочу	5000	20000
Автомобілі вантажні, автобуси на базі вантажних автомобілів або з використанням їх базових агрегатів, автомобілі повноприводні, причепа і напівпричепа	добу незалежно від кількості робочих змін	4000	16000

гатів належить до поточного ремонту. Базовими агрегатами ДТЗ є такі:

- двигуни з картером зчеплення у зборі;
- коробка передач, роздавальна коробка;
- гідромеханічна передача;
- задній міст (вісь);
- середній міст (вісь);
- передня вісь (міст);
- рульове керування;
- кабіна вантажного та кузова легкового автомобіля;
- кузов автобуса;
- рама;
- підйомне обладнання платформи автомобіля-самоскида.

**Капітальний ремонт** — це ремонт, який виконується для відновлення справності та повного або близького до повного відновлення ресурсу виробу із заміною чи відновленням будь-яких частин, у тому числі базових. До капітального ремонту належать роботи, пов'язані із заміною кузова для автобусів та легкових автомобілів, рами для вантажних автомобілів та причепів або одночасною заміною не менше трьох базових агрегатів. Операції щодо заміни шин та акумуляторних батарей не належать до ремонтних робіт.

Отже, усі види ремонтів — це процедура відновлення працездатності автомобіля, яка включає ремонт або заміну непридатних (пошкоджених) деталей, а техобслуговування — це підтримка машини у робочому стані, яка не передбачає заміни яких-небудь деталей, крім автомобільних шин і акумуляторних батарей. Розрізняти ці поняття важливо для правильної організації податкового обліку валових витрат.

Техобслуговування і ремонт автомобілів можуть виконуватися силами самого АТП (господарським способом) або із залученням станції техобслуговування (підрядним способом). Договір

з СТО необхідно укласти в письмовій формі відповідно до вимог цивільного законодавства. У договорі треба передбачити такі показники:

- найменування і місцезнаходження сторін;
- перелік робіт з технічного обслуговування або ремонту ДТЗ, термін їх виконання;
- вартість робіт і порядок розрахунків;
- гарантійні зобов'язання виконавця і т. ін.

Законом України «Про автомобільний транспорт» чітко визначено коло обов'язків та відповідальності виконавця за договором про ТО і ремонт автомобілів:

- 1) надати можливість замовнику (або уповноваженій ним особі) особисто спостерігати за виконанням умов договору;
- 2) безоплатно усувати недоліки, виявлені під час приймання виконаних робіт;
- 3) гарантувати відповідність технічного стану автомобільного транспортного засобу встановленим вимогам в межах проведеного ТО і ремонту;
- 4) виконувати гарантійні зобов'язання, надані замовнику, та ін.

При виконанні ремонту і техобслуговування господарським способом відповідальність за якість робіт, їх повноту та справність автомобіля покладається на саме автопідприємство. Витрати на ремонт і ТО (зарплата виконавців з нарахуваннями, вартість витрачених запасних частин і ремонтних матеріалів, амортизація основних засобів, задіяних при виконанні ремонту, і т. ін.) відносяться на витрати виробництва і включаються до складу валових витрат для визначення оподаткованого прибутку.

У бухгалтерському обліку немає суттєвих особливостей відображення витрат на ремонти і ТО автомобілів порівняно з обліком таких витрат для підтримання у справному стані інших видів основних засобів – їх відносять на витрати підприємства (дебет рахунків 23, 91, 92, 93 та ін. з кредиту рахунків обліку запасів та зобов'язань).

### **3.8. Облік запасних частин і автомобільних шин**

Особливе місце у складі виробничих запасів автотранспортних підприємств належить запасним частинам, акумуляторам і автомобільним шинам.

Запасні частини — це окремі деталі, вузли, агрегати, призначені для заміни зношених частин під час технічного обслуговування і ремонту основних засобів.

Автомобільні двигуни, коробки передач, акумулятори, автомобільні шини, інші вузли і агрегати, що призначені для заміни при виконанні ремонтів зношених аналогічних вузлів і агрегатів, які є органічною складовою автомобіля, не є самостійними інвентарними об'єктами, тому їх обліковують у складі запасних частин на одноіменному субрахунку 207 (рис. 3.1).

Аналітичний облік запасних частин на складах здійснюють за місцями зберігання (матеріально відповідальними особами), однорідними групами, марками автомобілів та номенклатурними номерами. Аналітичний облік обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведуть за такими групами: придатні до експлуатації (нові та відремонтовані); підлягають ремонту; перебувають у ремонті; непридатні до експлуатації. Облік руху обмінних агрегатів здійснює технік у спеціальних картках обліку, що містять такі реквізити: дати надходження і вибуття, назву агрегату, його номенклатурний і заводський номери, пробіг, проведені види ремонту, звідки надійшов і кому виданий агрегат.

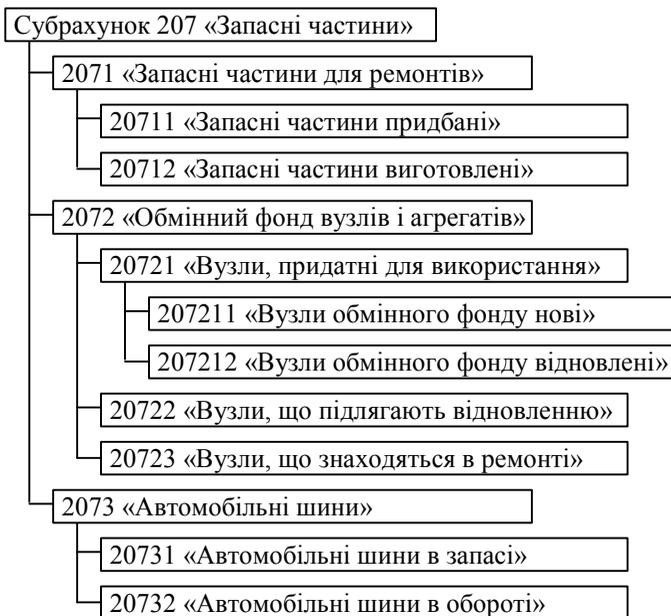


Рис. 3.1. Структура субрахунку 207 «Запасні частини»

За наявності обмінного фонду запасних частин видачу їх зі складу для технічного обслуговування і ремонтів автомобілів проводять в обмін на зняті з автомобілів. Непридатні запасні частини, що прийняті в обмін на видані із обмінного фонду складу, зберігаються окремо, а після завершення місяця їх списують і оприбутковують як металобрухт. Запасні частини, що потребують ремонту, передають до ремонтного цеху за накладними, а після ремонту повертають на склад і використовують як обмінний фонд.

Облік запасних частин ведуть за такими цінами:

- нові та зняті з автомобілів, але придатні для експлуатації – за діючими цінами придбання;
- відремонтовані – в розмірі 50% діючої ціни придбання;
- які потребують ремонту – у розмірі 25% діючої ціни придбання;
- непридатні до експлуатації – за ціною брухту або можливого використання.

Непридатні для експлуатації агрегати після списання їх у встановленому порядку розбирають на запасні частини, які оприбутковують на складі.

Облік автомобільних шин зазвичай здійснюють у комплектах, до яких належать покришки (зокрема безкамерні), камери та обвідні стрічки.

На автотранспортне підприємство шини надходять у комплекті разом з новим автомобілем (на всіх колесах автомобіля і один запасний комплект) і включаються у прейскурантну вартість автомобіля, а також від постачальників з метою поповнення запасу на складі для заміни шин, що прийшли у непридатність або вимагають ремонту.

Автомобільні шини можуть знаходитися на складі (в запасі), в обороті (у службах технічної експлуатації, у власних вулканізаційних і шиноремонтних цехах, у лінійних пунктах тощо), в експлуатації (на ходових та запасному колесах автомобілів).

Приймання шин на склад АТП оформлюється супровідними документами, виписаними постачальницькою організацією: рахунок-фактура, накладна, товарно-транспортна накладна, специфікація і т. ін. Складський кількісний облік автомобільних шин ведеться у картках складського обліку (т.ф. № М-12) за їх розмірами (марками) та обліковими групами:

- автошини нові;
- автошини, що були в експлуатації, придатні для використання;

- автошини, що були в експлуатації, які підлягають ремонту або відновленню;
- автошини, відновлені методом накладання нового протектора.

Автомобільні шини, як правило, складаються з двох або трьох компонентів: покришки, камери, обвідної стрічки. Останнім часом все частіше застосовуються безкамерні, або однокомпонентні, шини. Тому складський облік необхідно вести окремо з кожного компонента (деталі) шини, а також за їх сортами і розмірами (марками).

Автомобільні шини в експлуатації і ремонті обліковуються технічною службою і виробничими підрозділами АТП. З цією метою у технічній службі АТП на кожен автомобільну шину, що знаходиться у експлуатації, відкривається «Картка обліку пробігу (наробітку) пневматичної шини», яка є формою як оперативно-технічного, так і бухгалтерського обліку і контролю. Дані про фактичний пробіг автошин, зареєстровані у цій картці, є підставою для нарахування резерву на ремонт шин (якщо такий створюється на підприємстві), списання шин у зв'язку з їх зносом, пред'явлення рекламцій заводу-виробнику або ремонтному підприємству у випадку недопробігу шин з їх вини, нарахування премій за перепробіг шин або утримань за їх недопробіг з вини окремих осіб.

Кожна автошина, передана в експлуатацію, повинна бути закріплена за автомобілем (прицепом, напівприцепом) і водієм, який працює на даному автомобілі. Усе це повинно фіксуватися у картці обліку роботи шини. Заміну шини, що вибуває внаслідок її непридатності для подальшої експлуатації, здійснюють лише при умові здачі останньої на склад.

Облік пробігу шин необхідно вести регулярно з кожної покришки зокрема (у тому числі й запасній). Нові покришки та безкамерні шини необхідно обліковувати за серійними номерами, а відновлені – за номерами, нанесеними шиноремонтним підприємством. Якщо шини протягом місяця не замінювалися на запасну, то пробіг кожної з них буде дорівнювати фактичному пробігу автомобіля за місяць. Якщо протягом місяця мала місце заміна шини ходового колеса на запасну, водій зобов'язаний повідомити коли (дата) і яку шину (її номер) замінено на запасну. Ці дані заносяться у картку обліку роботи шини і підверджуються підписом водія.

Назву коліс автомобіля записують у картку обліку роботи шини скорочено, позначаючи її абрєвіатурами: ПЛ – передне

ліве колесо, ПП – переднє праве, СПЗ – середнє праве зовнішнє, СПВ – середнє праве внутрішнє, СЛЗ – середнє ліве зовнішнє, СЛВ – середнє ліве внутрішнє, ЗПЗ – заднє праве зовнішнє, ЗПВ – заднє праве внутрішнє і т. ін. Картки обліку шин зберігаються за номерами автомобілів, за якими вони закріплені. Їх закривають при списанні шини в утиль з обов'язковим висновком комісії про наслідки огляду шини та її непридатність для подальшого використання або ремонту, а також при передачі у відновлювальний ремонт з позначенням групи ремонту і документа про прийняття шини в ремонт.

Наказом Міністерства транспорту та зв'язку України від 20.05.2006 р. № 488 затверджено «Експлуатаційні норми середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі». Експлуатаційна норма пробігу – це інтегральна величина, яка визначається середньостатистичним пробігом шин, що не відновлювалися і зняті з експлуатації внаслідок:

- зносу рисунка протектора при умові придатності до відновлення;

- руйнувань виробничого та експлуатаційного характеру, що виключають можливість їх відновлення.

Експлуатаційні норми не поширюються на шини:

- тролейбусів;

- спеціальних колісних транспортних засобів (КТЗ) МВС, МО, МНС, СБУ, Адміністрації Державної прикордонної служби;

- гоночних і спортивних транспортних засобів;

- КТЗ, виготовлених понад 40 років тому, які мають історичну та культурну цінність;

- КТЗ та спецмашин, які виконують технологічні операції (агротехнічні, лісотехнічні та ін.) без пересування вулично-дорожньої мережею загального користування;

- великогабаритних і надвеликогабаритних;

- які застосовуються у КТЗ не за прямим призначенням або з порушенням правил експлуатації чи нормативних документів.

Експлуатаційна норма пробігу відображає як рівень досконалості конструкції шини та якості її виготовлення, так і рівень її технічної експлуатації, обслуговування в АТП, дорожньо-кліматичних умов використання тощо. Норми пробігу шин встановлені залежно від групи і типу автотранспортного засобу та розміру і моделі шини. Так, на шини 9,00 R20 моделі 0-40-БМ для

автомобілів КамАЗ встановлена норма експлуатаційного пробігу 80 тис. км, а на шини 8,25 R20 моделі К-84, У-2 для автомобілів ГАЗ-53 – 85 тис. км і т. ін.

Норми для фактичних умов експлуатації, що відрізняються від нормальних, чи особливих умов за необхідності коригуються за формулами:

$$H = H_{ну} \cdot K_1 \cdot K_2 \cdot K_3 \cdot K_4 \cdot K_5 \cdot K_6, \quad (3.1)$$

$$H = H_{оу} \cdot K_3 \cdot K_5, \quad (3.2)$$

де  $H_{ну}$  – норма середнього ресурсу для нормальних умов експлуатації, тис. км;

$H_{оу}$  – норма середнього ресурсу для особливих умов експлуатації, тис. км;

$K_1...K_6$  – коефіцієнти коригування норм середнього ресурсу залежно від умов експлуатації:

$K_1$  – дорожньо-кліматичних;

$K_2$  – інтенсивності експлуатації пневматичних шин (тис. км за місяць);

$K_3$  – тривалості експлуатації шин;

$K_4$  – використання вантажності (пасажировмісності);

$K_5$  – для пневматичних шин автомобілів-тягачів автопоїздів, що постійно застосовуються з причепами;

$K_6$  – співвідношення пробігу в місті до пробігу за межами міста.

У свою чергу коефіцієнт коригування норм залежно від дорожньо-кліматичних умов ( $K_1$ ) визначають за формулою:

$$K_1 = K_{11} \cdot K_{12} \cdot K_{13}, \quad (3.3)$$

де  $K_{11}$  – коефіцієнт коригування норм за типом дорожнього покриття (асфальтобетон, цементобетон, брушатка);

$K_{12}$  – те ж за повздовжнім похилом дороги (%);

$K_{13}$  – те ж за ступенем хімічного забруднення.

Застосування всіх коефіцієнтів не є обов'язковим. Але якщо, користуючись цими коефіцієнтами, неможливо врахувати всі особливості фактичних умов експлуатації, розробляють тимчасові норми середнього ресурсу пневматичних шин.

Пробіг шини понад встановлену експлуатаційну норму не може бути підставою для її заміни на автомобілі або списання, якщо шина за своїм технічним станом придатна для подальшої експлуатації, ремонту або відновлення. Шини, зняті з автомобіля для списання в утиль, оприбутковують на склад за накладною, виписаною техніком з обліку шин. До накладної обов'язково додається картка обліку роботи шини. На шини, що списуються

з причини виробничих дефектів або з вини водія, складають акт довільної форми за підписами головного інженера, техніка з обліку шин та водія. При списанні шин з причини виробничих дефектів один примірник такого акта висилають заводу-виробнику шин з рекламацією.

У бухгалтерії для обліку автомобільних шин використовують субрахунок 207 «Запасні частини» рахунка 20 «Виробничі запаси». Для роздільного обліку шин на складі та в обороті (тобто переданих службі технічної експлуатації, технічної допомоги, вулканізаційним та шиноремонтним дільницям, але ще не встановлені на автомобілях) бажано відкрити до субрахунку 207 рахунки третього і четвертого порядку:

20731 «Автомобільні шини на складі (в запасі)»;

20732 «Автомобільні шини в обороті».

Шини, передані стороннім організаціям для ремонту і відновлення, відображають на субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку». Вартість шин при їх установці на автомобілі списується на витрати виробництва, а у податковому обліку включається у валові витрати підприємства. Відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій з надходження та використання автомобільних шин показано у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

## Господарські операції з обліку руху автомобільних шин

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано шини, одержані від постачальників: – купівельна вартість без ПДВ – сума податкового кредиту з ПДВ	20731 641	631 631
2	Передано шини зі складу службі технічної експлуатації	20732	30731
3	Списано шини, встановлені на автомобілі	23,92...	20731, 20732
4	Повернено шини на склад: а) придатні для подальшої експлуатації або ремонту б) непридатні для подальшого використання або ремонту	20731 209	719 719
5	Повернено на склад придатні для використання деталі автомобільних шин (камери, обідні стрічки)	20731	719
6	Списано витрати на ремонт (вулканізацію) шин, виконаний сторонньою організацією у процесі експлуатації автомобіля і оплачений водієм з підзвіту готівкою	23,92...	372

Продовження табл. 3.5

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
7	Передано шини зі складу шиноремонтному підприємству для ремонту або відновлення	206	20731
8	Повернено на склад відремонтовані (відновлені) шини: – на облікову вартість шин – на вартість ремонту без ПДВ – на суму податкового кредиту з ПДВ	20731 23,92... 641	206 631,685 631,685
9	Списано шини, непридатні для використання: – на облікову вартість шин – на вартість одержаної вторсировини – на суму претензії (рекламації) постачальнику – на суму, віднесена на винних осіб – на різницю між сумою утримання з винних осіб та обліковою вартістю списаних шин	23,92... 209 374 375 716	20732 719 23,92... 716 642

Автомобільні шини в АТП при їх придбанні та списанні оцінюють відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

Якщо АТП нараховує резерв на ремонт автомобільних шин, то для обліку суми резерву використовують субрахунок 474 «Забезпечення інших витрат і платежів». Резерв нараховується пропорційно пробігу шин і відноситься на витрати виробництва, а вартість ремонту шин списується за рахунок створеного резерву.

### 3.9. Облік паливно-мастильних матеріалів

У витратах автотранспортних підприємств на вартість паливно-мастильних матеріалів припадає досить значна питома вага, тому правильний облік надходження і витрачання нафтопродуктів для бухгалтерів АТП є досить актуальним питанням.

Порядок приймання, зберігання, відпуску, списання нафтопродуктів досить детально регламентується наказами, положеннями та інструкціями різних міністерств і відомств: Міністерства економіки, Міністерства транспорту, Державного комітету статистики тощо.

Для раціональної організації обліку руху палива на підприємствах автотранспорту важливе значення мають:

- своєчасний, повний і правильний облік надходження і витрачання палива у кількісному і вартісному обчисленні;
- обґрунтований розрахунок фактичної собівартості одиниці палива;
- правильне визначення норм витрачання палива;
- точне визначення фактичного пробігу кожної одиниці транспортних засобів за обліковий період;
- розрахунок кількості палива, необхідного для здійснення врахованого пробігу транспортних засобів у звітному періоді за встановленими нормами, та його порівняння з фактичними витратами палива, визначення відхилень від норм та їх причин і винувників.

Витрати пального на роботи автомобілів підлягають суворому контролю і нормуванню. Нормування витрат пального – це визначення обсягу його витрачання в певних умовах експлуатації транспортних засобів. Норми витрат пального і мастильних матеріалів на автотранспорті необхідні для планування потреби в них та контролю за їх витрачанням, складання звітності, впровадження режиму економії та раціонального використання нафтопродуктів. Норми витрат ПММ для автомобілів затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10.02.1998 р. № 43.

Для автомобілів використовують такі види норм витрат пального:

- базова лінійна норма на пробіг автомобіля (на 100 км);
- норма на виконання транспортної роботи (враховує додаткові витрати пального при русі автомобіля з вантажем – на 100 ткм);
- норма на одну тонну спорядженої маси (враховує додаткові витрати палива при зміні спорядженої маси автомобіля, причепа або напівпричепа – на 100 ткм);
- норма на поїзду з вантажем (враховує збільшення витрат палива, пов'язане з маневруванням і виконанням операцій завантаження та розвантаження автомобілів – на одну поїзду);
- норма на пробіг при виконанні спеціальної роботи (на 100 км);
- норма на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілі (на годину роботи або на виконану операцію);
- норма на роботу незалежного обігрівача (на одну годину роботи обігрівача).

Нормування витрат моторних масел здійснюється пропорційно витраті пального за встановленими нормативами.

Базові лінійні норми встановлені з урахуванням моделей автомобілів, вони можуть коригуватися з урахуванням особли-

востей виконаної роботи, кліматичних, дорожніх та інших умов експлуатації. Вони встановлені в таких одиницях вимірювання:

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

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

– для газодизельних автомобілів норми витрат стисненого природного газу встановлені в кубічних метрах, а дизельного палива – в літрах на 100 км пробігу.

Наприклад, базова норма витрат пального для автомобілів ГАЗ-51, -51А, -51В встановлена на рівні 21,5 л/100 км, а для автомобілів КраЗ-255Б, -255Б1 – 42 л/100 км.

Норми витрат палива на виконання транспортної роботи складають: бензину – 2 л/100 ткм, дизельного палива – 1,3 л/100 ткм, зрідженого нафтового газу – 2,5 л/100 ткм, стисненого природного газу – 2 м<sup>3</sup>/100 ткм, для газодизельних двигунів: природного газу – 1,2 м<sup>3</sup> та дизельного палива 0,25 л/100 ткм.

Норма на одну поїздку з вантажем застосовується для автомобілів-самоскидів – 0,25 л рідкого палива або 0,25 м<sup>3</sup> природного газу.

Врахування шляхових, кліматичних та інших експлуатаційних факторів здійснюють шляхом застосування коригуючих коефіцієнтів, які збільшують або зменшують базові норми витрат палива. Право встановлення конкретних величин коригуючих коефіцієнтів (у межах, визначених наказом Міністерства транспорту України від 10.02.1998 р. № 43) та терміну їх використання надано керівникам підприємств, про що повинен бути виданий наказ (розпорядження) по підприємству.

Норми витрат палива підвищуються у таких випадках:

1) при роботі в зимових умовах (залежно від фактичної температури повітря):

від 0°C до -10°C – до 5%;

від -10°C до -20°C – від 5 до 10%;

від -20°C і нижче – від 10 до 15%;

2) при роботі в гірській місцевості (залежно від висоти над рівнем моря):

від 500 до 1500 м – до 5%;

від 1500 до 2000 м – до 10%;

3) при роботі на дорогах зі складним планом (не менше 501 повороту на 100 км шляху) – до 10%;

4) при роботі в умовах міста (залежно від чисельності населення у місті):

- до 0,5 млн чол. – 5%;
- від 0,5 до 1 млн чол. – 10%;
- понад 1 млн чол. – до 15%;

5) при виконанні роботи, яка вимагає частих технологічних зупинок (більше однієї зупинки на 1 км пробігу – маршрутні автобуси, інкасація тощо) – до 10%;

6) при виконанні робіт, що вимагають зниженої швидкості (до 20 км/год) – до 10%;

7) при роботі у важких дорожніх умовах (в кар'єрах, на полях, на лісових ділянках тощо) – до 20%;

8) при роботі у надзвичайно важких дорожніх умовах (сезонне бездоріжжя, снігові або піщані заноси, паводки тощо) – до 35%;

9) при пробігу першої тисячі км новими автомобілями та автомобілями після капітального ремонту – до 10%;

10) для автомобілів, що експлуатуються більше 8 років, – до 5%;

11) при погодинній роботі вантажних бортових автомобілів або їх постійній роботі як технологічного транспорту, вантажних таксомоторів – до 10%;

12) при навчальній їзді – до 20%;

13) для автомобілів-фургонів, бортових автомобілів, обладнаних тентами, за межами приміської зони – до 5%.

Норми витрат палива знижуються у таких випадках:

1) при роботі за межами приміської зони на дорогах з удосконаленим покриттям (цементобетон, асфальтобетон, брушатка та ін.), що знаходяться у задовільному стані, – до 15%;

2) при роботі за межами приміської зони на дорогах з бітумно-мінеральною сумішшю, щебню (гравію) – до 5%;

3) при роботі автобусів «на замовлення» (на постійних маршрутах) – до 10%.

У випадках застосування одночасно декількох коригуючих коефіцієнтів визначають сумарний коефіцієнт як алгебраїчну суму підвищуючих та знижуючих коефіцієнтів. Деякі коефіцієнти застосовувати одночасно не дозволяється.

Крім нормативних витрат ПММ на роботи автомобілів, дозволяється додаткове їх витрачання на такі потреби:

– на внутрішньогаражні роз'їзди і технічні потреби АТП (технічні огляди, регульовальні роботи тощо) – не більше 1% від загальної кількості пального, витраченого підприємством на роботи;

- на розігрів і запуск газобалонного автомобіля у холодний період року – до 10 л рідкого палива на на один автомобіль;
- при тривалих простоях автомобіля з працюючим двигуном (у пунктах, де правилами пожежної безпеки заборонено вимикати двигун – на нафтобазах, спеціальних складах, при тривалих простоях у зимовий час з працюючим двигуном для обігрівання салону (кузова) тощо) – 1 год простою прирівнюється за витратами пального до 5 км пробігу автомобіля.

Для розрахунку нормативних витрат палива для різних типів рухомого складу автотранспорту використовують спеціальні формули. Наприклад, для легкових автомобілів і автобусів норматив витрат палива розраховують за формулою:

$$D_n = 0,01 \cdot H_c \cdot C \cdot (1 + 0,01 \cdot K_c), \quad (3.4)$$

де  $D_n$  – нормативне витрачання палива, л ( $m^3$ );

$H_c$  – базова лінійна норма витрат палива, л/100 км ( $m^3/100$  км);

$C$  – пробіг автомобіля, км;

$K_c$  – сумарний коригуючий коефіцієнт, %.

Норми витрачання мастильних матеріалів встановлені на 100 л ( $100 m^3$ ) витрат основного палива: масел – в л/100 л ( $л/100 m^3$ ), мастильних матеріалів – у кг/100 л ( $кг/100 m^3$ ). Ці норми зменшуються на 50% для всіх автомобілів, що експлуатуються менше 3 років (крім автомобілів ВАЗ усіх моделей і модифікацій, ЗАЗ-1102, -1103, -1105, -1132, -1122, -1125 та Москвич-2141-01). Нормативи підвищуються до 20% для автомобілів, що експлуатуються більше 8 років. Витрати мастильних матеріалів під час капітального ремонту агрегатів встановлюються у кількості, необхідній для однієї заправки системи змащування даного агрегата.

Для моделей і модифікацій автомобілів, для яких не передбачені нормативи витрат палива і мастильних матеріалів, розробляються тимчасові нормативи витрачання ПММ, які вводяться наказом керівника підприємства і діють лише на даному підприємстві до введення в Україні постійних норм.

Наведені норми застосовують для планування і контролю витрачання палива.

Бухгалтерський облік ПММ ведуть за їх видами, місцями зберігання і матеріально відповідальними особами на субрахунку 203 «Паливо».

Для правильної організації обліку ПММ доцільно до субрахунку 203 передбачити рахунки третього порядку, на яких вести облік за однорідними групами палива, наприклад:

2031 «Рідке паливо (нафтопродукти)»;

- 2032 «Тверде паливо»;
- 2033 «Газоподібне паливо»;
- 2034 «Інші види палива».

До субрахунка 2031 відкривають аналітичні рахунки за місяцями зберігання палива та матеріально відповідальними особами, наприклад:

- 20311 «Рідке паливо на складі»;
- 20312 «Рідке паливо в баках автомобілів»;
- 20313 «Рідке паливо в талонах» і т. ін.,

а в розрізі цих рахунків – за видами палива та його марками: бензин А-93, дизельне паливо тощо (рис. 3.2).

Основними документами на оприбуткування паливно-мастильних матеріалів (ПММ) є супровідні документи постачальників та приймальні документи складів (прибуткові ордери, накладні, акти тощо). При надходженні нафтопродуктів матеріально відповідальні особи перевіряють їх відповідність за кількістю і якістю даним супровідних документів постачальника, вимірюють густину (питому вагу) рідкого палива, здійснюють контроль



Рис. 3.2. Структура субрахунка 203 «Паливо»

за повним спорожненням транспортних ємкостей (цистерн). Кількісний облік ПММ у картках складського обліку здійснюються у літрах (бензин за марками, дизельне паливо, зріджений нафтовий газ) або в кубічних метрах (стиснений природний газ), що узгоджується з встановленими нормами витрачання палива, а також у кілограмах. Останній облік точніший, оскільки обсяг і густина рідкого палива залежать від температури навколишнього середовища. При прийманні нафтопродуктів необхідно дотримуватися встановлених спеціальних правил.

Надходження ПММ на склад матеріально відповідальна особа реєструє у спеціальному журналі із зазначенням дати, номера цистерни, номера квитанції (товарно-транспортної накладної тощо). Сторінки журналу повинні бути прошнуровані, пронумеровані, скріплені печаткою підприємства. Журнал необхідно зареєструвати у податковому органі за місцем реєстрації підприємства (за підписом керівника та печаткою ДПП).

Відпуск палива водіям зі складу здійснюється через паливно-маслороздаткові колонки автозаправної станції (АЗС) і оформлюється лімітно-забірними (лімітно-заправними) відомостями, що відкриваються на місяць для кожного автомобіля (водія). Відпуск палива водіям здійснюють у межах встановленого ліміту. Кількість фактично відпущеного палива записується матеріально відповідальною особою у відомість із зазначенням дати і номера дорожнього листа автомобіля і стверджується підписом водія. Ця ж кількість проставляється комірником у подорожньому листі автомобіля. Відпуск пального на інші потреби оформляють накладними (вимогами).

Організація обліку нафтопродуктів залежить від наявності на підприємстві власних сховищ для їх зберігання та пристроїв для відпуску в баки автомобілів. Якщо у автопідприємства відсутні власні склади для зберігання та відпуску нафтопродуктів, то заправка автомобілів може здійснюватися за домовленістю спеціалізованими автозаправними станціями (АЗС) за готівку, за талонами або за паливними картками чи відомостями.

Якщо заправка здійснюється на АЗС за готівку безпосередньо в баки транспортних засобів, то у бухгалтерії АТП ведуть лише один субрахунок 20312 «Рідке паливо в баках автомобілів». Для заправки автомобіля водію видають у підзвіт певну суму грошей. Водій, заправляючи автомобіль паливом за готівку, одержує від АЗС документ про кількість і вартість влитого в бак пального, на підставі якого складає авансовий звіт. Таким документом є фіскальний касовий чек, оформлений з використанням

спеціалізованого електронно-касового апарата (ЕККА), який пов'язаний з паливно-роздавальною колонкою. Особливостями такого ЕККА є те, що у разі відсутності зв'язку його фіскального блока з роздавальною колонкою відпуск пального блокується. Отже, водій обов'язково отримає чек, у якому буде зазначено вид пального (найменування), його кількість у літрах, сплачена сума у гривнях, у т. ч. сума ПДВ. Чек повинен мати дату, порядковий номер, найменування, ідентифікаційний та податковий номер власника АЗС.

У бухгалтерії АТП на підставі авансового звіту водія з доданим до нього первинним документом (чеком АЗС) прибуткують отримане паливо у підзвіт водію записом:

Д-т субрах. 20312 «Рідке паливо в баках автомобілів» (на вартість палива без ПДВ),

Д-т субрах. 641 «Розрахунки за податками» (на суму податкового кредиту з ПДВ),

К-т субрах. 372 «Розрахунки з підзвітними особами» (на загальну вартість палива).

Кількість палива, влитого в бак автомобіля на АЗС, повинна бути вказана у подорожньому листі автомобіля згідно з документами АЗС.

Закупівля палива за безготівковим розрахунком може здійснюватися різними способами:

1) доставка палива на склад АТП, заправка автомобілів на власній АЗС автотранспортного підприємства;

2) заправка паливом автомобілів безпосередньо підприємством, яке здійснює продаж нафтопродуктів (з оформленням відповідних заправних документів);

3) заправка автомобілів за талонами або паливними картками, які попередньо оплачені АТП за безготівковим розрахунком.

Для безготівкових розрахунків АТП укладає з постачальником пального договір на відпуск нафтопродуктів споживачам (т. ф. № 23-НП). У договорі необхідно зазначити:

– марку, вид пального, його ціну (фіксована на весь обсяг постачання або фактична на день заправки);

– коли переходить право власності на пальне, що важливо для податкового обліку;

– спосіб отримання пального (талони, пластикові картки, бензовоз тощо);

– місце отримання (перелік АЗС, де можна отримати пальне).

При прийманні нафтопродуктів, доставлених на АТП від постачальників, матеріально відповідальна особа ретельно пере-

віряє повноту заповнення резервуарів та ступінь їх спорожнення. Фактично прийнята кількість палива вказується у всіх примірниках товарно-транспортної накладної. При виявленні невідповідності кількості фактично доставлених нафтопродуктів даним супровідних документів складають комерційний акт (т. ф. № М-7) у трьох примірниках: один – для бухгалтерії АТП, другий – для постачальника, третій – залишається у матеріально відповідальній особи АТП.

На прийняту кількість пального у бухгалтерії складають проводку:

Д-т субрах. 20311 «Рідке паливо на складі»;

Д-т субрах. 641 «Розрахунки за податками» (на суму ПДВ);

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Вартість пального при цьому включає і витрати на його перевезення спеціальним автотранспортом постачальника. Якщо ж пальне перевозилося власним транспортом АТП, то витрати на його перевезення можуть відноситися на вартість пального за плановою (або нормативною) оцінкою виконаної роботи.

При відсутності власних сховищ для зберігання пального та обладнання для заправки автомобілів АТП може укласти договір з постачальницькою організацією на заправку автомобілів безпосередньо на її АЗС за безготівковою оплатою як вартості пального та мастила, так і послуг щодо заправки автомобілів та ведення обліку. Факт заправки автомобіля фіксується при цьому у спеціальній забірно-заправній відомості (т. ф. № 24-НП) за підписом водія. Норма заправки може вказуватися у подорожньому листі автомобіля спеціалістами АТП при виїзді машини з гаража. Кількість фактично заправленого палива фіксується у подорожньому листі автомобіля за підписом оператора АЗС і завіряється штампом заправника. Періодично, в обумовлені договором терміни, АЗС передає бухгалтерії АТП один примірник забірно-заправної відомості з рахунком-фактурою на загальну кількість та вартість виданих нафтопродуктів і вартість послуг АЗС. У бухгалтерії АТП звіряють показники забірно-заправних відомостей з даними реєстрів подорожніх листів автомобілів про кількість заправленого пального і на підставі отриманих від АЗС документів складають бухгалтерську проводку:

Д-т субрах. 20312 «Рідке паливо в баках автомобілів» (вартість без ПДВ),

Д-т субрах. 641 «Розрахунки за податками» (на суму ПДВ),

К-т субрах. 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

При цьому у вартість пального будуть включені і витрати на заправку автомобілів, хоча останні можуть бути віднесені і до

загальновиробничих витрат, тобто списані на дебет рахунка 91, а потім розподілені та віднесені на виконані транспортні роботи умовно, пропорційно попередньо визначеній базі розподілу (км пробігу, т перевезених вантажів, ткм виконаних робіт тощо).

Рух документів з обліку паливно-мастильних матеріалів показано на рис. 3.3.

Якщо ж заправка автомобілів здійснюється за талонами, то АЗС сама розробляє і друкує форми талонів, проставляє на них свої реквізити, завіряє їх печаткою або штампом і у такому вигляді передає АТП. У АТП талони на паливно-мастильні матеріали обліковують як бланки суворого обліку. Одержані від АЗС талони оприбутковують на субрахунку 20313 «Рідке паливо в талонах» за оцінкою згідно з рахунком-фактурою АЗС. Одночасно талони обліковують на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку». Матеріально відповідальна особа, призначена керівником АТП, облік талонів веде у спеціальній книзі довільної форми, яка повинна бути пронумерована, прошнурована, підписана керівником та головним бухгалтером і завірена печаткою. Записи в книзі обліку талонів здійснюються щоденно на підставі первинних документів про їх надходження або витрачання. Книга обліку талонів на нафтопродукти ведеться з використанням копіювального папера (у двох примірниках). Відривний листок книги (другий примірник) є звітом матеріально відповідальної особи про рух талонів. Разом з первинними документами він передається до бухгалтерії АТП у терміни, передбачені графіком документообігу.

Первинним документом на списання талонів з підзвіту водія буде фіскальний чек, виданий оператором АЗС, у якому обов'язково вказують форму оплати (чек), кількість та вартість одержаного палива тощо. У бухгалтерії АТП на підставі цих документів виконують проводку:

Д-т субрах. 20312 «Рідке паливо в баках автомобілів»,

К-т субрах. 20313 «Рідке паливо в талонах».

У великих АТП талони на нафтопродукти можуть видавати водіям у підзвіт з розрахунку не на одnodенну, а на тижневу або десятиденну потребу. У такому випадку вартість виданих у підзвіт водіям талонів можна відображати на субрахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами» і списувати їх за поданим авансовим звітом:

1) Д-т субрах. 372 – К-т субрах. 20313;

2) Д-т субрах. 20312 – К-т субрах. 372.

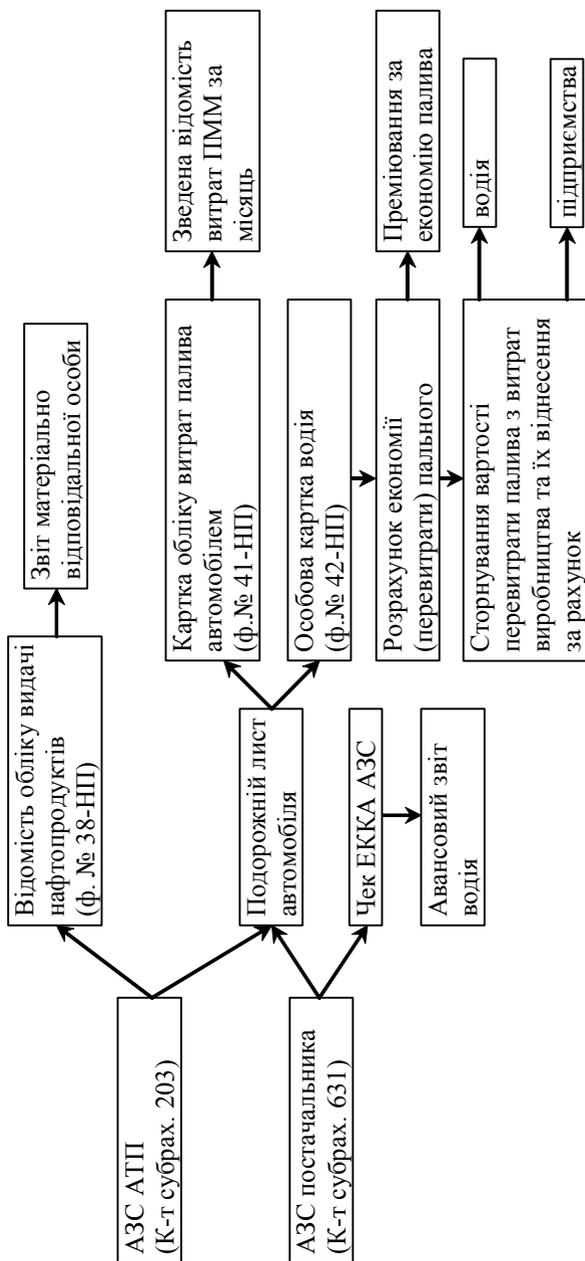


Рис. 3.3. Документування руху паливно-мастильних матеріалів

Одночасно вартість талонів списується з позабалансового рахунка 08.

Відносно новою та більш прогресивною є технологія заправки автомобілів на АЗС за паливними картками. Останні можуть бути розраховані на пальне у літрах або у гривнях. Перші передбачають заправку автомобілів лише одним (конкретним) видом палива (дизпаливо, бензин А-95 тощо). При цьому зміна ціни на паливо не впливає на його обсяги, бо у картці зафіксована його кількість у літрах. При одержанні палива за такою картою водію на АЗС видається два чеки: один – з картового терміналу, другий – фіскальний з ЕККА. В останньому вказується форма оплати – картка. Одержані чеки водій передає до бухгалтерії АТП, де на їх підставі ведуть облік одержаного пального.

Грошову паливну картку можна використовувати для одержання будь-якого виду палива або мастильних матеріалів. З такої картки списується вартість одержаних матеріалів за фактичною ціною на дату її використання. Перед заправкою автомобіля оператор АЗС перевіряє картку через спеціальний термінал (на наявність залишку грошей), про що водію видають відповідний чек терміналу. Потім заправляють автомобіль і видають водію ще два чеки: чек терміналу про списання коштів з паливної картки та фіскальний чек ЕККА з відображенням назви, кількості літрів, влитого в бак машини палива та його вартості на момент заправки. У чеку ЕККА вказується форма оплати – паливна картка. Одержані чеки водій здає у бухгалтерію АТП для обліку отриманих паливно-мастильних матеріалів та списання грошей з картки.

Самі паливні картки також є об'єктом бухгалтерського обліку, методика якого залежить від того, кому належить право власності на картку: емітенту чи підприємству (АТП). Якщо паливна картка є власністю АТП, її обліковують у складі МНМА (якщо вона розрахована на використання більше одного року) або у складі МШП (при розрахунковому терміні використання менше одного року). У першому випадку придбання паливної картки відображають як капітальні інвестиції (на субрахунку 153) і при передачі в експлуатацію обліковують на субрахунку 112 та на забалансовому субрахунку 081.

Якщо паливна картка залишається власністю емітента (АЗС), то АТП може сплачувати певну суму за її використання, яку списують на загальновиробничі або адміністративні витрати, або ж вносити заставну вартість, яку потім буде повернуто підприємству в обмін на здану картку. Внесена заставна вартість відображається на субрахунку 377 та на забалансовому рахунку 05, а

одержана у тимчасове користування паливна картка – на забалансовому субрахунку 081.

Аналітичний облік використання отриманих паливних карток доцільно вести у спеціальному журналі довільної форми, де реєструвати залишки палива або коштів на картці, прізвище отримувача картки, дати її видачі і повернення, підписи відповідальних осіб. Для кожної картки у журналі доцільно передбачити окрему сторінку. У процесі використання сума коштів на грошовій паливній картці може поповнюватися, що створює ряд переваг у її застосуванні.

Первинним документом для обліку витрачених на роботу автомобілів паливно-мастильних матеріалів (ПММ) є подорожні листи автомобілів, на підставі яких визначають фактичне і нормативне витрачання палива, складають реєстри з кожного автомобіля за місяць, а також за групами автомобілів (бортові, автоцистерни, фургони тощо).

Відпуск пального водіям з власного складу записують у «Відомості обліку видачі нафтопродуктів» (т. ф. № 38-НП). При цьому водій своїм підписом у відомості стверджує кількість одержаного пального, а завідувач складу ставить свій підпис у подорожньому листі автомобіля.

Аналітичний облік наявності палива в баках та його витрачання окремими автомобілями доцільно вести як у вартісному, так і в кількісному вираженні. З цією метою на кожну машину відкривають «Картку обліку витрат пального» (т. ф. № 41-НП), у якій за кожним подорожнім листом автомобіля вказують прізвище водія, пробіг автомобіля, обсяг виконаної роботи, залишки та надходження палива, його витрату (за нормою і фактично), економію або перевитрату порівняно з нормою. Складає таку картку технік з обліку палива або завідувач гаража, затверджує керівник автопідприємства. За її даними складають «Особову картку водія» (т. ф. № 42-НП), на підставі якої контролюють використання пального (економію, перевитрату) окремими водіями.

Підставою для списання ПММ на витрати виробництва є зведена відомість обліку витрачання ПММ, яку складає технік з обліку ПММ з усіх автомобілів у розрізі видів палива. У бухгалтерії дані цієї відомості звіряють зі звітом матеріально відповідальної особи про видане паливо окремим водіям та даними інвентаризації залишків палива у баках машин на початок і кінець місяця. На вартість фактично витраченого пального складають бухгалтерський запис:

Д-т рах. обліку витрат (23, 91, 92, 93 та ін.);  
К-т субрах. 20312 «Рідке паливо в баках автомобілів».

При списанні вартості пального на витрати треба мати на увазі, що вартість пального, витраченого на роботу легкових автомобілів з обслуговування власного адмінперсоналу АТП, списується з врахуванням суми ПДВ. А через те, що при оприбуткуванні ПММ загальна сума ПДВ була віднесена на податковий кредит, то при його списанні на рахунок 92 «Адміністративні витрати» треба відсторнувати суму списаного податкового кредиту, яка припадає на вартість пального, витраченого в адміністративних цілях:

1) червоним сторно

Д-т субрах. 641 «Розрахунки за податками»,  
К-т субрах. 644 «Податковий кредит»;

2) звичайним записом

Д-т рах. 92 «Адміністративні витрати»,  
К-т субрах. 644 «Податковий кредит».

Якщо фактичні витрати пального відхиляються від нормативних, технічними службами АТП проводиться розслідування причин таких відхилень. Якщо відхилення (перевитрата) зумовлені роботою водія (халатністю, неумілим керуванням автомобілем тощо), вони повинні бути відшкодовані останнім. Нарахування за перевитрату пального доцільно відображати в обліку аналогічно утриманням на відшкодування недостач і втрат товарно-матеріальних цінностей:

Д-т субрах. 375 «Розрахунки з відшкодування завданих збитків»;  
К-т субрах. 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

При цьому оцінку пального здійснюють відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

### **3.10. Зведений облік витрат і калькулювання собівартості автомобільних перевезень**

Основою організації обліку витрат підприємств автомобільного транспорту є П(С)БО 16 «Витрати», «Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті», затверджені наказом Міністерства транспорту Ук-

раїни від 05.02.2001 р. № 65, інші нормативні документи та наказ про облікову політику конкретного підприємства.

Залежно від потреб організації виробництва, планування, обліку, складання звітності, оцінки та аналізу ефективності використання рухомого складу АТП всі дорожньо-транспортні засоби поділяють на групи за різними ознаками: призначенням, типом кузова, вантажопідйомністю, терміном використання тощо.

Так, за призначенням автомобілі поділяють на такі типи:

1) *вантажні* – автомобілі, які за своєю конструкцією і обладнанням призначені для перевезення вантажів;

2) *легкові* – автомобілі з кількістю місць для сидіння не більше дев'яти з місцем водія включно, які за своєю конструкцією і обладнанням призначені для перевезення пасажирів та їх багажу із забезпеченням необхідного комфорту і безпеки;

3) *автобуси* – пасажирські автомобільні транспортні засоби з кількістю місць для сидіння більше дев'яти з місцем водія включно;

4) *мікроавтобуси* – одноповерхові автобуси з кількістю місць для сидіння не більше сімнадцяти з місцем водія включно;

5) *спеціальні* – автомобілі, які за своєю конструкцією і обладнанням призначені для виконання спеціальних робочих функцій;

6) *спеціалізовані* – автомобілі, які за своєю конструкцією і обладнанням призначені для перевезення пасажирів або вантажів певних категорій;

7) *таксі* – спеціальні легкові автомобілі, обладнані таксометром і призначені для перевезення пасажирів та їх багажу в індивідуальному порядку;

8) *сідельні тягачі* – автомобілі, які за своєю конструкцією і обладнанням призначені для буксирування напівпричепів.

Відповідно до призначення автомобілі можуть бути організаційно закріплені за окремими виробничими підрозділами АТП: колоннами, бригадами тощо. Облік витрат і доходів від виконання робіт, надання послуг автотранспортом доцільно вести у розрізі таких підрозділів, типів автомобілів та особливостей їх використання.

У зв'язку з тим, що названі вище Методичні рекомендації № 65 мають досить загальний характер, кожному автотранспортному підприємству необхідно у наказі про облікову політику конкретизувати склад і зміст статей обліку витрат і методик визначення собівартості перевезень, виходячи з особливостей свого підприємства.

У складі витрат автотранспортних підприємств доцільно передбачити такі статті:

- прямі витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи (у відсотках до прямої оплати праці згідно з діючим законодавством);
- витрати палива і мастильних матеріалів;
- витрати на заміну і ремонт (знос) автомобільних шин;
- інші матеріальні витрати;
- амортизаційні відрахування;
- витрати на ремонт і технічне обслуговування рухомого складу;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Цей перелік може змінюватися і доповнюватися залежно від потреб управління витратами та виробничих особливостей підприємства.

У попередніх розділах було розглянуто організацію обліку витрат ПММ, автомобільних шин, витрат на ремонт і технічне обслуговування автомобілів, тому у цьому розділі розглядаються лише особливості обліку деяких інших витрат.

До статті «Прямі витрати на оплату праці» відносять усі витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати працівникам, безпосередньо зайнятим здійсненням перевезень, обчисленої за посадовими окладами, відрядними розцінками, тарифними ставками згідно з діючими на підприємствах системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних доплат, що належать до елемента «Витрати на оплату праці».

Нарахування заробітної плати водіям проводиться за даними подорожніх листів за відрядними розцінками або тарифними ставками. Система відрядної оплати праці водіїв, які працюють на вантажних автомобілях, передбачає роздільне нарахування заробітку за кількість перевезеного вантажу, виконані тонно-кілометри, за інші види робіт, виконані під час рейсу.

Облік відпрацьованого робочого часу водіїв здійснюється на підставі таблиці обліку відпрацьованого часу, подорожніх листів та інших документів. Тривалість щоденної, тижневої та місячної роботи водіїв регулюється відповідно до «Положення про робочий час і час відпочинку водіїв автотранспортних засобів», затвердженого наказом Міністерства транспорту України від 17.01.2002 р. № 18. Згідно з цим положенням нормальна тривалість робочого часу водіїв не повинна перевищувати 40 год на тиждень, а тривалість робочого дня – 7 год. Але при підсумковому обліку робочого часу водія нормальна тривалість щоденної роботи (зміни) може бути встановлена не більше 10 год. Макси-

мальна загальна тривалість керування автотранспортним засобом на маршруті (у рейсі), включаючи наднормові роботи, не може перевищувати 9 год на день і 48 год на тиждень у середньому за місячний обліковий період. Наднормові роботи не повинні перевищувати для кожного водія 4 год протягом двох днів підряд або 75 год на рік у разі встановлення підсумкового обліку робочого часу, чи 100 год на рік у разі додержання щотижневої норми тривалості робочого часу.

Амортизаційні відрахування від вартості рухомого складу автотранспортних засобів визначають за одним з методів, передбачених П(С)БО 7 «Основні засоби». Найбільш доцільно з цією метою застосовувати виробничий метод нарахування амортизації, для чого передбачити у наказі про облікову політику порядок визначення норми нарахування амортизації для різних видів транспортних засобів з розрахунку на 1 км пробігу. Для розрахунку суми амортизації можна використовувати як первинний документ «Розрахунок амортизації по автотранспорту» т. ф. № ОЗ-16, затвердженої наказом Мінстату України від 29.12.1995 р. № 352, якщо внести до неї певні корективи.

Аналітичний облік витрат за видами перевезень та виробничими підрозділами ведеться у спеціальних відомостях аналітичного обліку витрат шахової форми, які відкривають окремо на кожен об'єкт обліку витрат.

Зведений облік витрат ведуть у журналі 5 (5А) або аналогічному журналі-ордері № 10 (за старою журнально-ордерною формою). При автоматизації обліку з цією метою використовують відповідні машинограми обліку витрат.

Калькуляційними одиницями при визначенні собівартості автотранспортних перевезень можуть бути:

- а) для вантажних перевезень – 10 ткм;
- б) для вантажних автомобілів з погодинною оплатою та спеціалізованих автомобілів – 10 автомобіле-годин роботи на замовлення;
- в) для автобусів на приміських, міжміських та міжнародних пасажирських перевезеннях – 10 пасажиро-км;
- г) для автобусів на міських маршрутах та маршрутних таксі – 10 пасажиро-перевезень;
- д) для таксомоторних перевезень – 10 платних км.

Обчислення собівартості автотранспортних перевезень не потребує складних розрахунків, оскільки послуги автотранспорту досить однозначні і мають масовий характер, облік витрат ведеться попроцесним методом у розрізі видів перевезень, а за-

лишки незавершеного виробництва не визначаються. І лише в окремих випадках для цілей економічного аналізу та внутрішньогосподарських управлінських потреб можуть визначатися узагальнюючі показники собівартості 10 умовних (приведених) тонно-кілометрів та/або сума витрат на 1 (100) грн доходу від перевезень.

### **Питання для самоконтролю**

1. Наведіть галузеві особливості виробничого аототранспортного процесу та охарактеризуйте їх вплив на організацію обліку в АТП.

2. Перелічіть витрати, що включаються до первісної вартості придбаного автомобіля.

3. Наведіть приклади основних бухгалтерських проводок з обліку придбання та безоплатного отримання автомобілів.

4. Наведіть документи, якими оформляють використання автомобілів та на підставі яких ведуть облік виконаних вантажних автомобільних перевезень.

5. Розкрийте призначення, порядок оформлення та використання товарно-транспортних накладних.

6. Перелічіть види пасажирських перевезень автомобільним транспортом та укажіть особливості їх організації.

7. Охарактеризуйте порядок обліку квитків на проїзд в автомобільному транспорті та готівкових коштів, отриманих за перевезення пасажирів і багажу.

8. Наведіть приклади бухгалтерських проводок з обліку руху квитків та отриманого доходу від їх реалізації.

9. Розкрийте особливості обліку витрат на обов'язкове страхування, пов'язане з експлуатацією автотранспортних засобів.

10. Наведіть види технічних обслуговувань і ремонтів автомобілів та охарактеризуйте порядок відображення в обліку витрат на їх проведення.

11. Наведіть структурну характеристику будови субрахунка 207 «Запасні частини».

12. Розкрийте порядок оперативного обліку використання автомобільних шин.

13. Наведіть приклади основних бухгалтерських проведення з обліку руху автомобільних шин.

14. Наведіть основні види норм витрат пального автомобілями та порядок їх застосування.

15. Дайте структурну характеристику будови субрахунка 203 «Паливо».

16. Охарактеризуйте порядок документального оформлення руху пального при різних способах заправки автомобілів.

17. Наведіть основні первинні документи та облікові реєстри, призначені для обліку витрачання паливно-мастильних матеріалів.

18. Наведіть приклади бухгалтерських проводок з обліку руху та витрачання паливно-мастильних матеріалів.

19. Охарактеризуйте типи автомобілів за їх призначенням, які використовують для організації аналітичного обліку витрат на автоперевезення.

20. Наведіть основні статті витрат на автотранспортних роботах та калькуляційні одиниці для визначення собівартості автомобільних перевезень.



### Література до теми

1. Закон України «Про дорожній рух» від 30.06.93 р. № 3353-XII.

2. Закон України «Про транспортно-експедиторську діяльність» від 20.10.99 р. № 1172-XIV.

3. Закон України «Про автомобільний транспорт» в редакції закону від 23.02. 2006 р. № 3492-IV.

4. Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту. Затверджено постановою КМУ від 18.02.97 р. № 176.

5. Порядок і умови організації перевезень пасажирів та багажу автомобільним транспортом. Затверджено наказом Міністерства транспорту України від 21.01.98 р. № 21.

6. Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту. Затверджено наказом Міністерства транспорту України від 30.03.98 р. № 102.

7. Положення про робочий час і час відпочинку водіїв автотранспортних засобів. Затверджено наказом Міністерства транспорту України від 17.01.2002 р. № 18.

8. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті. Затверджено наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65.

9. Норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин. Затверджено наказом Міністерства транспорту України від 08.12.97 р. № 420.

10. Норми витрачання пального і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті. Затверджено наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 р. № 43.

11. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України. Затверджено наказом Держкомітету нафтової, газової та нафтопереробної промисловості України, Мінекономіки України, Мінтрансу України, Держкомітету по стандартизації, метрології та сертифікації України, Держкомстату України від 02.04.98 р. № 81/38/101/235/122.

12. Малюга Н.М. та ін. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 480 с.

13. Мірошниченко Л.О. Автотранспортні підприємства: організація і облік. — Х.: Фактор, 2002. — 172 с.

14. Шутикова Ж.Ф. Бухгалтерский учет на автотранспортном предприятии. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 128 с.



**ГЛАВА 4**

# **ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ**

## **4.1. Галузеві особливості залізничного транспорту та їх вплив на організацію обліку і звітності**

Залізничний транспорт як окрема галузь народногосподарського комплексу надає послуги виробничого характеру з переміщення продуктів праці з пунктів їх виробництва до пунктів споживання, продовжуючи виробничий процес у сфері обігу, а також задовільняє потреби людей у переміщенні, створюючи специфічний товар – послугу.

Розглядаючи господарську діяльність залізничного транспорту, необхідно звернути увагу на такі два її аспекти, як особливості власне виробничого процесу на підприємствах залізниць та характерні риси організації управління цими підприємствами.

Господарський процес перевезень у транспортній промисловості, зокрема на залізниці, відрізняється від традиційного виробництва тим, що реалізується не продукт, який є процесом виробництва, а власне процес виробництва – переміщення вантажів або послуга з перевезення пасажирів. На залізницях не може бути створений запас готової продукції, немає відокремленої від процесу виробництва готової продукції, в балансі залізниці немає нереалізованої продукції і незавершеного виробництва з перевезень. Отже, корисний ефект транспорту можна споживати лише під час виробничого процесу, оскільки цей ефект не існує як відмінний від цього процесу товар, який можна окремо купити чи продати. Це зумовлює відсутність на залізницях сировини і основних матеріалів, які могли б стати матеріальною субстанцією готової продукції. Завдяки цьому в активах заліз-

ниць на частку оборотних засобів припадає лише 30–35% при досить значній питомій вазі необоротних активів і особливо — основних засобів.

Окремий акт виробництва на залізницях не збігається з географічним розміщенням конкретного транспортного підприємства. Договір на перевезення укладає залізниця, що приймає вантаж або пасажирів, а роботу виконують кілька транспортних підприємств, у тому числі з ближнього і дальнього зарубіжжя, передаючи одне одному вантажі або пасажирів. Загалом, понад 80% обсягів перевезень вантажів та пасажирів здійснюється за участю 2–6 залізниць.

Інший аспект роботи залізниць пов'язаний з розміщенням їх по всій території країни, з необхідністю забезпечення регулярності руху поїздів при будь-яких умовах і чіткої взаємодії всіх ланок залізничного конвеєра, що вимагає особливої структури управління.

Залізниці України належать до державної власності і входять до об'єднання «Укрзалізниця», яке, по суті, є державним холдингом. Централізоване управління залізницями обумовлене основними принципами управління залізничним транспортом, які полягають в поєднанні централізованого керівництва, з одного боку, і наданням особливих прав та самостійності у прийнятті рішень виробничо-технологічним підрозділам — з іншого боку.

Залізничний транспорт є складним багатогалузевим господарством з широко розгалуженою інфраструктурою. Загальна протяжність залізничної мережі України складає більше 22 тис. км, а всього до структури залізниць входить більше однієї тисячі підприємств, організацій та установ, різних за призначенням, технічним оснащенням та способами організації виробництва, на яких працюють понад 375 тис. чоловік. Саме тому управління всіма об'єктами залізничного транспорту не може здійснюватися виключно з одного центру, а забезпечується поєднанням галузевого і територіального принципів. Застосування такого підходу до управління має ряд причин. Головна — це велика кількість і різноманітність виробничої діяльності підприємств, що беруть участь в організації процесу перевезень: залізниці, дирекції залізничних перевезень, підприємства з експлуатації спеціального рухомого складу і контейнерів, матеріально-технічного постачання, обчислювальної техніки, сигналізації і зв'язку, локомотивні і вагонні депо, спеціалізовані ремонтні заводи, а також власна соціальна сфера — підприємства торгівлі, громадського харчування, охорони здоров'я, освіти, культури та

спорту. У свою чергу у складі залізниць процес залізничних перевезень забезпечують виробничо-технологічні підрозділи, тобто відособлені підрозділи (депо, дистанції, станції тощо), які виконують окремі функції в єдиному технологічному процесі організації та збереження перевезень і продукція яких може бути реалізована лише як складова продукції перевізника – послуги з перевезень пасажирів, вантажів, багажу, вантажобагажу і пошти. Відособленими вважають підрозділи залізниць та підприємств залізничного транспорту, що діють на підставі затверджених положень, виділені на окремий баланс і мають рахунки в установах банків.

Отже, сутність територіально-галузевого підходу до управління залізничним транспортом проявляється в тому, що управління перевезеннями здійснюється у двох вимірах, оскільки, окрім адміністративного управління шляхом поділу на окремі залізниці, здійснюється оперативно-технічне керівництво окремими галузями залізничного господарства – локомотивним, вагонним, колійним тощо. Це забезпечує єдність політики щодо розвитку та експлуатації технічних засобів у масштабі всієї залізничної мережі.

Державну адміністрацію залізничного транспорту очолює генеральний директор, який за посадою є першим заступником Міністра транспорту і зв'язку. До складу «Укрзалізниці» входять 6 залізниць (Донецька, Львівська, Одеська, Південна, Південно-Західна, Придніпровська), кожна з яких наділена правом юридичної особи. Виробничо-технологічні підрозділи (депо, станції, вокзали і т. ін.) не є юридичними особами, хоча і виділені на окремий баланс.

На чолі кожної залізниці стоїть начальник (Н), у якого є заступники (НЗ). До апарата управління залізниці входять виробничі (галузеві) та функціональні служби і відділи. Для координації роботи виробничо-технічних підрозділів створені галузеві служби (локомотивна, вагонна та ін.) Служби управління залізниці підпорядковані начальнику залізниці та, одночасно, в оперативно-технічному відношенні – відповідним Головним управлінням «Укрзалізниці». У більшості випадків структура управління та склад галузевих служб залізниці виглядає таким чином: служба перевезень (Д), локомотивна (Т), вагонна (В), колії (П), сигналізації та зв'язку (Ш), будівельно-монтажних та цивільних споруд (БМЕС), пасажирська (Л), електропостачання (Е), юридична (НЮ), фінансово-економічна (НФ) та ін. (рис. 4.1). Така система управління потребує створення відповідної системи органі-

Начальник залізниці (Н)	
Заступник (перший) начальника залізниці з перевезень (НЗ1)	Служба перевезень (Д)
	Пасажирська служба (Л)
Заступник начальника залізниці з рухомого складу (НЗТ)	Служба локомотивного господарства (Т)
	Служба вагонного господарства (В)
	Служба електропостачання (Е)
Заступник начальника залізниці з колії та будівництва (НЗП)	Служба колії (П)
	Служба будівельно-монтажних та цивільних споруд (БМЕС)
	Служба капітальних вкладень (НКВ)
Заступник начальника – головний ревізор з безпеки руху (РБ)	Апарат головного ревізора безпеки руху
	Служба охорони довкілля
Заступники – начальники дирекцій з перевезень	
Заступник начальника залізниці з економіки (НЗЕ)	
Фінансово-економічна служба (НФ)	
Юридична служба (НЮ)	
Служба воєнізованої пожежної охорони (НО)	
Комерційна служба (М)	
Адміністративно-господарська служба (НА)	
Служба матеріально-технічного забезпечення (НХ)	
Спеціальна служба (НР)	
Головний інженер (НГ)	Служба сигналізації та зв'язку (Ш)
	Інформаційно-статистичний центр (ІСЦ)
	Технічний відділ (НТО)
Заступник начальника з кадрів та соціальних питань (НЗК)	Відділ кадрів (НОК)
	Медична служба
	Відділ навчальних закладів (УН)

Рис. 4.1. Орієнтовна структура апарату управління залізниці

зації управлінського та фінансового обліку, здійснення якого по-кладається на фінансово-економічну службу, типову структуру якої показано на рис 4.2.

Основна діяльність підприємств залізничного транспорту поділяється на експлуатаційну (перевізу) та підсобно-допоміжну. Експлуатаційна діяльність – це діяльність відособлених підрозділів, безпосередньо пов’язана з перевезеннями пасажирів, вантажів, вантажобагажу, пошти тощо. Підсобно-допоміжна діяльність – це діяльність відособлених підрозділів з виконання ряду допоміжних операцій та організації виробництва, продукція (послуги) яких використовуються переважно для потреб експлуатаційної діяльності залізниць. У зв’язку з цим до робіт (послуг), що виконуються (надаються) підрозділами основної діяльності залізниць, відносять:

– поточне утримання, профілактичний огляд, обслуговування та всі види ремонтів основних засобів, інвентарю, що використовуються в основній господарській діяльності;

Начальник служби (НФ)	
Перший заступник начальника служби (НФ31)	
Начальник відділу контролю за договірною роботою (НФ33)	Відділ аналізу дебіторської заборгованості та зобов’язань
	Відділ контролю за цінами і цінової політики
	Відділ контролю за договірною роботою
Заступник начальника служби з доходів (НФ3Д)	Відділ контролю доходів від вантажних перевезень
	Відділ контролю доходів від пасажирських перевезень
	Відділ обліку доходних надходжень
Начальник відділу банківського обслуговування і розрахункових операцій (НФББ)	Відділ банківського обслуговування і розрахункових операцій
Заступник начальника служби з економіки (НФ3Е)	Відділ аналізу фінансового плану
	Планово-економічний відділ
Заступник начальника служби з бухгалтерського обліку (НФ3Б)	Відділ зведеної звітності, методології та автоматизації бухгалтерського обліку
	Відділ податкової політики

**Рис. 4.2. Структура фінансово-економічної служби залізниці**

- експлуатація локомотивів, вагонів, дизель- та електропоїздів, їх екіпірування та прибирання;
- підготовка вагонів і контейнерів до перевезень;
- маневрова робота, супроводження поїздів;
- продаж квитків;
- навантаження, перевантаження, розвантаження, приймання, видавання, кріплення вантажів, перевірка правильності їх навантаження та кріплення;
- перестановка вагонів;
- охорона вантажів, основних засобів, інвентарю;
- утримання смуги відведення, пристроїв захисту від снігу, піску та вирощування захисних лісонасаджень;
- збір та опрацювання інформації з перевезень;
- випробувальні роботи на залізницях;
- довідково-інформаційні операції щодо роботи залізничного транспорту;
- роботи, пов'язані з ліквідацією пожеж, аварій та катастроф, якщо вони виконуються відновними та пожежними поїздами, що перебувають на балансі залізниць;
- роботи, пов'язані з технологічною обробкою перевізних документів;
- забезпечення пасажирів постільними речами;
- водо- та електропостачання.

Витрати залізничного транспорту складаються з витрат з перевезення та витрат підсобно-допоміжної діяльності. Витрати з перевезень (експлуатаційні витрати) являють собою грошове вираження витрат ресурсів на переміщення вантажів і пасажирів. Витрати підсобно-допоміжної діяльності – це витрати, необхідні для забезпечення основного процесу перевезень. На залізничному транспорті всі витрати враховуються за єдиною «Номенклатурою витрат основної діяльності залізниць», яка являє собою перелік згрупованих за певними ознаками витрат, що виникають при виконанні робіт. В основу побудови номенклатури покладено діючу класифікацію витрат різних господарств, що враховує особливості технологічних процесів, які застосовуються на залізничному транспорті.

Процес виробництва, якщо його розглядати лише як переміщення вантажів і пасажирів, не має незавершених операцій, тому на залізницях не визначають і не оцінюють незавершене виробництво.

Предмети перевезення – вантажі, а тим більше пасажирів, не є власністю залізниць і не можуть бути об'єктом обліку у складі

її засобів, вони в процесі перевезення не підлягають обробці, не змінюють своєї специфічної споживчої форми, їх вартість не включається до вартості наданої послуги, а отже – і до витрат залізниці. Тому в бухгалтерському обліку залізниць вантажі, що перевозяться, не відображають ні за кількістю, ні за вартістю. Вони є об'єктами лише статистичного обліку.

При здійсненні перевезень, відповідно до діючого Статуту залізниць України, залізниця несе відповідальність за збереження вантажу (за винятком тих вантажів, збереження, супроводження та охорона яких покладаються на відправника). У разі незбереження вантажів (втрати, нестачі, псування чи пошкодження) залізниця відшкодовує вантажоодержувачам фактичні витрати, розрахунки за якими мають свою специфіку і вимагають чіткого визначення.

При перевезенні вантажів у прямому сполученні повністю завершене перевезення вантажів та пасажирів не закінчується в межах окремої залізниці, тому кошти від реалізації продукції, отримані у вигляді плати за перевезення, належать не окремій залізниці, а всім учасникам перевезень, і тому потребують централізованого розподілу.

На методологію обліку на залізницях суттєво впливає і централізація деяких функцій управління, що здійснюється на різних рівнях цієї системи (наприклад, придбання рухомого складу, централізовані закупівлі деяких матеріальних ресурсів, розрахунки за податками тощо). Крім того, експлуатація залізничного рухомого складу здійснюється на всьому полігоні залізниць України, а в міжнародному сполученні – на залізницях декількох країн. Це зумовлює необхідність поточного обслуговування і ремонту рухомого складу на підприємствах і у відособлених підрозділах залізниць, незалежно від того, на балансі якого підприємства він знаходиться, з наступним перерозподілом цих витрат.

Капітальний та інші види ремонту рухомого складу, будівель і споруд залізничного транспорту, а також відновлювальні роботи при ліквідації стихійного лиха, аварій тощо, здійснюються спеціалізованими підприємствами та відособленими підрозділами залізниць і підприємств залізничного транспорту (заводами, відбудовними та будівельно-монтажними поїздами, локомотивними і вагонними депо тощо), витрати яких також підлягають розподілу між підприємствами, на балансі яких обліковуються такі засоби.

Все сказане зумовлює необхідність широкого використання в діяльності залізничного транспорту внутрішніх та внутрішньогосподарських розрахунків між окремими учасниками господарського процесу, переведеними на відокремлений баланс.

Враховуючи особливості залізничного транспорту, Головним фінансово-економічним управлінням «Укрзалізниця» розроблено і затверджено відповідним чином план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України, облікову політику «Укрзалізниця», методичні рекомендації щодо застосування на залізничному транспорті окремих положень (стандартів) бухгалтерського обліку, звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту України (ф. № 14-зал) та інструкцію про його заповнення, Номенклатуру витрат за основною діяльністю підприємств залізничного транспорту України, строки корисного використання основних засобів для визначення суми амортизаційних відрахувань на залізничному транспорті України, класифікатор груп товарно-матеріальних цінностей для залізниць та підприємств залізничного транспорту України і інші нормативні документи з організації обліку та звітності.

План рахунків підприємств залізничного транспорту України розроблено на підставі єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств виробничої сфери, затвердженого наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291, але в ньому введено додатково рахунки третього порядку, тобто більшість субрахунків деталізовано на окремі складові. Наприклад, до субрахунку 105 «Транспортні засоби» передбачено рахунки третього порядку:

- 1050 «Електровози»;
- 1051 «Тепловози»;
- 1052 «Паровози»;
- 1053 «Моторвагонні секції»;
- 1054 «Дизельні поїзди та автотриси»;
- 1055 «Вагони вантажні» і т. ін.

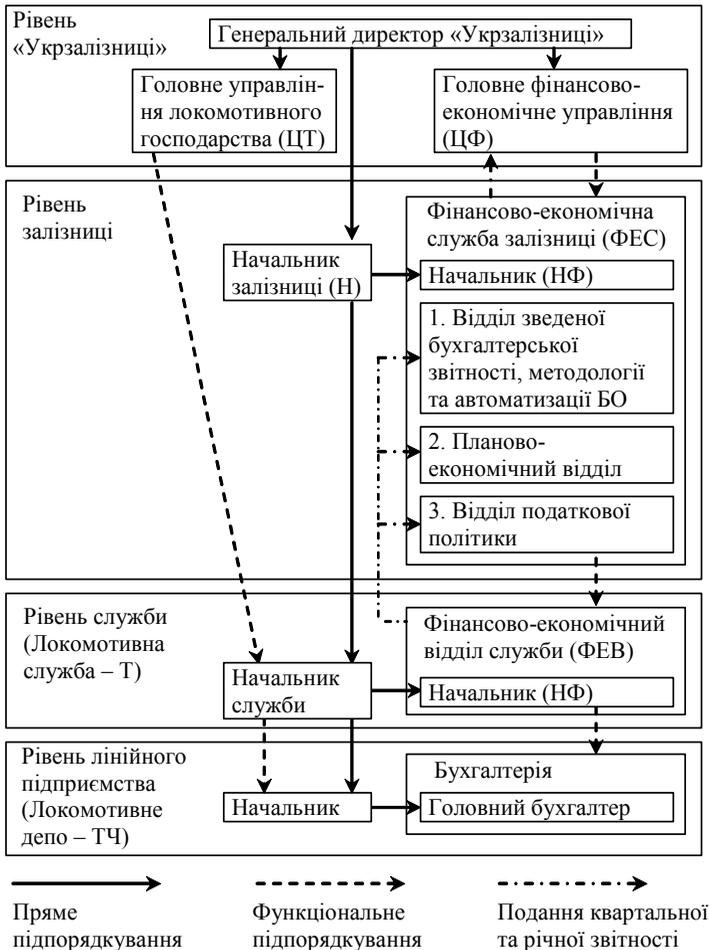
Особливо значна деталізація передбачена до рахунку 23 «Виробництво» (9 рахунків другого та 44 рахунки третього порядку), до субрахунків 313, 314, 377, 641, 642, 682, 683 та ін. Це забезпечує єдині методичні підходи до організації обліку та складання звітності у всіх підприємствах і організаціях, що входять у систему «Укрзалізниця».

Підприємства та структурні підрозділи, що належать до основної діяльності залізничного транспорту, складають та подають річну фінансову звітність у такому обсязі:

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;

- Примітки до річної фінансової звітності;
- Звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту України (ф. № 14 – зал).

Фінансова звітність відділків і управлінь залізниць відображає сукупний підсумок роботи всіх підрозділів, що входять до їх складу, та містить узагальнені показники фінансово-господарської діяльності галузі (рис. 4.3).



**Рис. 4.3. Порядок підпорядкування і подання звітності підприємствами «Укрзалізниці» (на прикладі галузевої служби локомотивного господарства)**

«Укрзалізниця» складає та надає фінансову звітність за такими видами діяльності:

- Основна діяльність підприємств залізничного транспорту;
- Основна діяльність метрополітенів;
- Основна діяльність промислового залізничного транспорту;
- Основна діяльність підприємств промисловості;
- Основна діяльність проектно-вишукувальних організацій;
- Капітальне будівництво;
- Основна діяльність підприємств та організацій торгівлі і громадського харчування;
- Основна діяльність наукових організацій;
- Основна діяльність з виробництва сільськогосподарської продукції;
- Діяльність інших підприємств і організацій.

## **4.2. Облік внутрішніх та внутрішньогосподарських розрахунків**

У зв'язку з особливостями організації залізничних перевезень виникають внутрішні та внутрішньогосподарські розрахунки між підприємствами залізничного транспорту, залізницями та їх відособленими підрозділами. Внутрішні розрахунки – це розрахунки між «Укрзалізницею» і підприємствами, що входять до сфери її управління. Внутрішньогосподарські розрахунки – це розрахунки між окремими підприємствами залізничного транспорту та їх підрозділами. Умовою таких розрахунків є наявність у кожного з учасників окремого або самостійного балансу, що входить до складу зведеного балансу «Укрзалізниця». При внутрішніх та внутрішньогосподарських розрахунках вимога платежу оформлюється шляхом виписки Повідомлення (Авізо) і направлення його платнику, оминаючи установи банків.

**Повідомлення (Авізо)** – це офіційне письмове інформування одного підприємства (підрозділу) іншим про зміни стану взаєморозрахунків, пов'язаних з наданням послуг, відвантаженням товарно-матеріальних цінностей, розподілом доходів від перевезень та іншими господарськими операціями.

Об'єктами обліку внутрішніх та внутрішньогосподарських розрахунків є:

- доходні надходження і доходи від перевезень;
- операції з фінансування та розподілу коштів «Укрзалізницею» між залізницями та підприємствами «Укрзалізниця», залізницями між їх виробничо-технологічними підрозділами;
- розрахунки, пов'язані з незабезпеченням схоронності вантажу;
- розрахунки за централізовані поставки товарно-матеріальних цінностей;
- розрахунки з розподілу витрат;
- розрахунки за іншими операціями між підрозділами, що входять до сфери управління «Укрзалізниця».

Операції за внутрішніми розрахунками між підрозділами, безпосередньо підпорядкованими «Укрзалізниця», обліковують на субрахунок 682 «Внутрішні розрахунки», а за внутрішньогосподарськими розрахунками між підрозділами, що входять до складу залізниць, підприємств та об'єднань, обліковують на субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки».

Наявність рівновеликих сум на рахунках внутрішніх та внутрішньогосподарських розрахунків (у одних учасників за дебетом, а в інших – за кредитом) забезпечує можливість взаємовиключення їх при складанні зведеної бухгалтерської звітності.

З метою деталізації таких розрахунків та впорядкування системи звітності за цими операціями до плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій залізничного транспорту введено рахунки третього порядку (табл. 4.1).

Як видно з наведеного переліку, кожен субрахунок призначений для відображення специфічних взаємовідносин центральних органів управління в особі фінансово-економічної служби зі структурними підрозділами як окремих залізниць, так і всієї системи підприємств і організацій, що належать до сфери управління «Укрзалізниця».

Найбільш значна питома вага припадає, звичайно, на внутрішні та внутрішньогосподарські розрахунки, пов'язані з обліком та розподілом доходних надходжень і доходів від перевезень, а також з обліком та розподілом витрат основної діяльності. Методика таких розрахунків та їх обліку передбачена «Порядком економічних взаємовідносин на залізничному транспорті України», затвердженим наказом «Укрзалізниця» від 03.07.2000 р. № 251-Ц.

Порядок відображення в обліку операцій з внутрішніх та внутрішньогосподарських розрахунків наведено у таких розділах цієї теми.

Таблиця 4.1

**Субрахунки з обліку внутрішніх та внутрішньогосподарських розрахунків на залізничному транспорті**

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
682		Внутрішні розрахунки
	6820	Внутрішні розрахунки з дочірніми підприємствами
	6821	Внутрішні розрахунки «Укрзалізниці» з підприємствами основної діяльності залізничного транспорту
	6822	Внутрішні розрахунки «Укрзалізниці» з підприємствами інших видів діяльності залізничного транспорту
	6823	Внутрішні розрахунки за доходними надходженнями
683		Внутрішньогосподарські розрахунки
	6830	Розрахунки фінансово-економічної служби з відділом капітального будівництва залізниці
	6831	Розрахунки фінансово-економічної служби з відділом доходів за місцевими доходами і іншими надходженнями у складі виручки
	6832	Розрахунки фінансово-економічної служби з відділом доходів за дебіторською та кредиторською заборгованістю
	6833	Розрахунки фінансово-економічної служби з підвідомчими підрозділами
	6834	Розрахунки відділків і госпрозрахункових служб з підвідомчими підрозділами

### 4.3. Облік основних засобів

Технічні засоби для здійснення процесу перевезень на залізниці складаються з рухомого складу та залізничних споруд і пристроїв, до яких відносять залізничні колії, споруди для посадки та висадки пасажирів і їх обслуговування, пристрої для зберігання, навантаження і розвантаження вантажів, автоматичні, телемеханічні пристрої та пристрої зв'язку для забезпечення безпеки руху поїздів і прискорення виробничих процесів, пристрої для екіпірування та ремонту локомотивів і вагонів, пристрої та споруди електропостачання, водопостачання, матеріально-технічного забезпечення. До особливих основних засобів на підприємствах «Укрзалізниці» належать локомотиви, вагони, дизельні поїзди, моторвагонні секції, земляне полотно, верхня будова колії, пристрої електрифікованих ліній, мости, тунелі тощо.

Основні засоби залізничного транспорту розподілені між окремими залізницями, а в середині залізниць – між галузевими службами, дирекціями з перевезень та лінійних підприємств. Їх обліковують, як правило, на балансі тих підрозділів, які їх експлуатують. Винятком є вантажні вагони, контейнери та деякі інші види основних засобів.

Для бухгалтерського обліку наявності і руху основних засобів Планом рахунків бухгалтерського обліку підприємств залізничного транспорту України передбачено такі субрахунки (табл. 4.2).

*Таблиця 4.2*

**Рахунки з обліку основних засобів на підприємствах «Укрзалізниця»**

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
101		Земельні ділянки
102		Капітальні витрати на поліпшення земель
103		Будинки, споруди та передавальні пристрої
	1030	Будинки виробничі
	1031	Приватизований житловий фонд
	1032	Будинки, споруди та передавальні пристрої невикробничої сфери
	1033	Земляне полотно
	1034	Верхня будова колії
	1035	Інші споруди господарства колії
	1036	Споруди інших господарств
	1037	Передавальні пристрої господарства енергопостачання
	1038	Передавальні пристрої господарства сигналізації та зв'язку
	1039	Передавальні пристрої інших господарств
104		Машини та обладнання
	1040	Машини та обладнання (крім обчислювальної техніки)
	1041	Обчислювальна техніка
	1042	Машини та обладнання невикробничої сфери
105		Транспортні засоби
	1050	Електровози
	1051	Тепловози
	1052	Паровози
	1053	Моторвагонні секції
	1054	Дизельні поїзди та автомотриси
	1055	Вагони вантажні
	1056	Вагони пасажирські
	1057	Контейнери
	1058	Автомобілі
	1059	Інші транспортні засоби

Продовження табл. 4.2

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
106		Інструменти, прилади та інвентар
	1060	Інструменти, прилади та інвентар
107	1061	Інструменти, прилади та інвентар невикробничої сфери
	1070	Робоча і продуктивна худоба
	1071	Службові собаки
108		Багаторічні насадження
109		Інші основні засоби
	1090	Інші основні засоби
	1091	Інші невикробничі основні засоби
	1092	Транспортні засоби невикробничої сфери

Підприємства залізничного транспорту відповідно до облікової політики «Укрзалізниці», затвердженої наказом № 17-Ц від 19.01.2000 р., нараховують амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів та бібліотечних фондів) із застосуванням прямолінійного методу.

Згідно з цим окремим наказом «Укрзалізниці» від 29.12.2000 р. № 625-Ц (зі змінами, внесеними наказом від 10.10.2001 р. № 539-Ц) затверджено строки корисного використання основних засобів для визначення суми амортизаційних відрахувань на залізничному транспорті України. Наприклад, для будівель з цегляними стінами встановлено термін корисного використання 140 років, для земляного полотна залізниць – 100 років, залізобетонних колодязів – 60 років, кранів мостових – 20 років, тепловозів магістральних – 20 років, вагонів пасажирських – 28 років і т. ін. Усе це створило умови для застосування однакової методики нарахування амортизаційних відрахувань на всіх підприємствах, що входять до сфери управління «Укрзалізниці».

## 4.4. Облік запасів

### 4.4.1. Рахунки обліку запасів

На підприємствах залізничного транспорту для обліку виробничих запасів з метою його деталізації використовують рахунки третього та четвертого порядку, що передбачено Планом

рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій залізничного транспорту України, затвердженим наказом «Укрзалізниці» від 19.01.2000 р. № 17-Ц (табл. 4.3).

*Таблиця 4.3*

**Субрахунки обліку запасів підприємств залізничного транспорту**

Код рахунка			Найменування субрахунка	
другого порядку	третього порядку	четвертого порядку		
201	2010	20121	Сировина й матеріали	
	2011		Сировина й матеріали	
	2012		Матеріали верхньої будови колії	
	2013		Покілометровий запас рейок	
			Технологічний незнижуваний покілометровий запас рейок	
	2014		Старопридатні матеріали верхньої будови колії	
			Формений одяг	
	2015		Мастильні матеріали	
	2016		Технологічний незнижуваний запас сировини й матеріалів	
			20160	Технологічний незнижуваний запас сировини й матеріалів колійного господарства
	2017		20161	Технологічний незнижуваний запас сировини й матеріалів локомотивного господарства
			20162	Технологічний незнижуваний запас сировини й матеріалів вагонного господарства і т. ін.
			20170	Технологічний незнижуваний запас сировини й матеріалів
	202		20171	Технологічний незнижуваний запас сировини й матеріалів відбудовних поїздів
Технологічний незнижуваний запас сировини й матеріалів господарства матеріально-технічного забезпечення				
203		Куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби		
203	2030	Паливо		
	2031	Нафтопродукти		
	2032	Тверде паливо		
	2033	Мастильні матеріали		
	2034	Інші види палива		
		Технологічний незнижуваний запас палива		

Продовження табл. 4.3

Код рахунка			Найменування субрахунка	
другого порядку	третього порядку	четвертого порядку		
204 205 206 207	2070 2071 2072 2073	20340	Технологічний незнижуваний запас палива інформаційно-статистичних центрів	
		20341	Технологічний незнижуваний запас палива воєнізованої охорони і т. ін. Тара й тарні матеріали	
			Будівельні матеріали	
			Матеріали, передані в переробку	
			Запасні частини	
			Запасні частини	
			Запасні частини в ремонті	
			Модусні запчастини	
			Колісні пари в запасі	
			20730	Технологічний незнижуваний запас колісних пар колійного господарства
			20731	Технологічний незнижуваний запас колісних пар локомотивного господарства і т. ін.
			2074	Колісні пари в обмінному фонді
			2075	Колісні пари в ремонті
			2076	Технологічний незнижуваний запас запасних частин
208	2077	20760	Технологічний незнижуваний запас запасних частин колійного господарства	
		20761	Технологічний незнижуваний запас запасних частин локомотивного господарства	
		20762	Технологічний незнижуваний запас запасних частин вагонного господарства і т. ін.	
			Технологічний незнижуваний запас запасних частин	
		20770	Технологічний незнижуваний запас запасних частин відбудовних поїздів	
		20771	Технологічний незнижуваний запас запасних частин господарства матеріально-технічного забезпечення	
209	2078 2079		Старопридатні запасні частини	
			Старопридатні колісні пари	
209	2090 2091 2092		Матеріали сільськогосподарського призначення	
			Інші матеріали	
			Відходи виробництва	
			Матеріальні цінності, одержані від ліквідації та при ремонті основних засобів	
		2092	Інші матеріали	

*Закінчення табл. 4.3*

Код рахунка			Найменування субрахунка
другого порядку	третього порядку	четвертого порядку	
		20921	Технологічний незнижуваний запас квитково-бланкової продукції суворой звітності господарської служби
221			Інструменти
222			Господарський інвентар
223			Спеціальний одяг і взуття
224			Постільні речі
225			Інші малоцінні та швидкозношувані предмети

#### **4.4.2. Розрахунки за централізовані поставки товарно-матеріальних цінностей**

Організація і забезпечення безперервного процесу перевезень вимагають функціонування чіткої та злагодженої системи матеріально-технічного постачання. Ці функції здійснюють Головне управління матеріально-технічного постачання «Укрзалізниці», служби матеріально-технічного постачання залізниць, відповідні підрозділи підприємств.

На залізничному транспорті широкого використання набула система централізованих закупівель та постачання товарно-матеріальних цінностей для потреб підприємств галузі. З цією метою у складі «Укрзалізниці» створено дочірнє підприємство (ДП) «Укрзалізничпостач»

ДП «Укрзалізничпостач», Управління постачання промислових підприємств (ЦПГЗ) забезпечують підприємства залізничного транспорту товарно-матеріальними цінностями та іншими послугами на підставі укладених договорів.

ДП «Укрзалізничпостач», ЦПГЗ централізовано придбавають товарно-матеріальні цінності, паливно-мастильні матеріали, обладнання тощо і відповідно до укладених договорів відвантажують їх замовникам – підприємствам, що входять до сфери управління «Укрзалізниці». Розрахунки з постачальниками за придбані товарно-матеріальні цінності чи за виконані роботи та надані послуги ДП «Укрзалізничпостач», ЦПГЗ проводять за рахунок власних коштів.

Кошти за відпущені підприємствам залізничного транспорту товарно-матеріальні цінності або надані послуги відповідно до

укладених договорів надходять до ДП «Укрзалізничпостач» і ЦПГЗ безпосередньо від підприємств або, в разі необхідності, від «Укрзалізниці» згідно з укладеними тристоронніми договорами поруки.

Кошти, що надходять до ДП «Укрзалізничпостач», ЦПГЗ від «Укрзалізниці», відображають на балансовому субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки».

За відвантажені товари та надані послуги ДП «Укрзалізничпостач», ЦПГЗ направляють повідомлення одержувачам товарів (послуг) через Головне фінансово-економічне управління «Укрзалізниці» з відображенням у бухгалтерському обліку за дебетом субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» і кредитом рахунків 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» або 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

Оприбуткування запасів, одержаних в порядку централізованих поставок, відображають в обліку такими записами:

1) одержано запаси, розрахунки за які проведено за Авізо через ЦФ:

Д-т рах. 20, 22, 28, 641 – К-т субрах. 682;

2) одержано запаси від інших структурних підрозділів залізниці за Авізо:

Д-т рах. 20, 22, 28 – К-т субрах. 683;

3) оприбутковано безкоштовно отримані запаси від інших юридичних осіб:

Д-т рах. 20, 22, 28 – К-т субрах. 7183.

### **4.4.3. Облік транспортно-заготівельних витрат**

Підприємства залізничного транспорту транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів, за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів) відображають на окремому субрахунку рахунка обліку запасів 2093 «Транспортно-заготівельні витрати».

Сума транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) щомісяця розподіляють між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка належить до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості запасів,

що вибули, з відображенням її на тих же рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визнають окремо за кожною групою цінностей (наприклад, паливо, тара і тарні матеріали тощо). Середній відсоток ТЗВ розраховують відношення суми ТЗВ на початок місяця і їх дебетового обороту за місяць до суми початкового сальдо та обороту за дебетом рахунків обліку матеріальних цінностей відповідної групи за обліковими цінами.

#### **4.4.4. Особливості відображення в обліку реалізації та безоплатної видачі палива працівникам залізниці**

Бухгалтерські проводки з господарських операцій з обліку реалізації та безоплатної видачі палива подано у табл. 4.4.

*Таблиця 4.4*

**Господарські операції з обліку реалізації та безоплатної видачі палива**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума
		Дебет	Кредит	
1	Відпущено тверде паливо працівнику залізниці за зниженою ціною на 10% ( $200 - 200 \cdot 0,1 = 180$ грн) + сума ПДВ 36 грн	377	712	216
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	36
3	Списана облікова вартість реалізованого палива	943	2031	180
4	Сума знижки відображена як надання додаткового блага працівникові	377 661 23,91...	2031 377 661	20 20 20
5	Відображена сума податкового зобов'язання з ПДВ на суму знижки	23,91...	641	4
6	Утримано податок з доходів працівника за надане додаткове благо ( $20 \cdot 1,2 \cdot 1,176471 \cdot 0,15 = 4,24$ грн)	661	6416	4,24
7	Оплачена вартість відпущеного палива	301	377	216
8	Списано безоплатно відпущене паливо непрацюючим пенсіонерам залізниці	377 949	2031 377	200 200
9	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	949	641	40
10	Визначено суму податку з доходів пенсіонера ( $200 \cdot 1,2 \cdot 1,176471 \cdot 0,15 = 42,35$ грн)	377 949	6416 377	42,35 42,35

## 4.5. Облік витрат залізничного транспорту

### 4.5.1. Рахунки з обліку витрат підприємств залізничного транспорту

Підприємства залізничного транспорту облік прямих витрат основної та допоміжної діяльності здійснюють на субрахунках другого і третього порядку, передбачених до рахунка 23 «Виробництво» Планом рахунків, затвердженим наказом «Укрзалізниця» для підприємств і організацій галузі (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

#### Склад субрахунків обліку витрат виробництва підприємств залізничного транспорту (до рахунка 23 «Виробництво»)

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
230		Виконання будівельно-монтажних робіт
231		Перевезення
	2310	Пасажирське господарство
	2311	Господарство вантажної та комерційної роботи
	2312	Господарство перевезень
	2313	Локомотивне господарство
	2314	Вагонне господарство
	2315	Колійне господарство
	2316	Господарство цивільних споруд
	2317	Господарство сигналізації та зв'язку
	2318	Господарство електропостачання
	2319	Обслуговування перевезень закордонними залізницями на території України
232		Перевезення
	2321	Господарство матеріально-технічного забезпечення
	2323	Відновні поїзди
	2324	Інші підприємства, підпорядковані залізниці
233		Допоміжне виробництво
	2330	Ремонт основних засобів
	2331	Паливне господарство
	2332	Господарство матеріально-технічного забезпечення
	2333	Господарство вантажної та комерційної роботи
	2334	Транспортно-експедиційні операції
	2335	Обслуговування пасажирів (КОП)
	2336	Господарство станцій
	2337	Міжнародні перевезення

*Продовження табл. 4.5*

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
234	2338	Дорожні лабораторії
	2339	Послуги, пов'язані з охороною
		Допоміжне виробництво
	2340	Деповський ремонт вантажних вагонів
	2341	Деповський ремонт пасажирських вагонів
	2342	Деповський ремонт рефрижераторних вагонів
235	2343	Капітальний ремонт колії
	2344	Модернізація колії
		Сільське господарство
	2350	Рослинництво
236	2351	Тваринництво
	2352	Переробка продукції тваринництва
		Допоміжне промислове виробництво
	2360	Пункти льодозаготівлення
	2361	Кар'єри
237	2362	Господарство електропостачання
	2363	Господарство водопостачання і водовідведення
	2364	Промислові підприємства, підпорядковані залізниці
	2365	Інші види робіт промислового характеру
238		Господарство лісозахисних насаджень
239		Торгівля та громадське харчування
	2380	Торгівля
	2381	Громадське харчування
		Інші види робіт по всіх господарствах
	2390	Інші види робіт в локомотивному господарстві
	2391	Автотранспортне господарство
	2392	Інші види робіт
	2398	Завершені етапи за незавершеними контрактами
	2399	Проміжні рахунки

Аналітичний облік витрат на підприємствах залізничного транспорту ведеться у розрізі окремих видів виробництв за встановленою «Номенклатурою статей витрат з основної діяльності підприємств залізничного транспорту України», затвердженою наказом «Укрзалізниці» від 10.02.2000 р. № 57-Ц. До кожного аналітичного рахунка передбачено свою номенклатуру статей витрат.

На підставі первинних документів здійснюють групування витрат у Накопичувально-групувальних відомостях, які складають окремо на кожен елемент витрат. На їх підставі складається Накопичувальна відомість (машинограма) витрат за окремими видами робіт (послуг).

Для обліку загально виробничих, адміністративних та інших операційних витрат основної та допоміжної діяльності передбачено відповідні додаткові субрахунки до синтетичних рахунків класу 9 «Витрати діяльності» (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

## Додаткові субрахунки для обліку витрат діяльності

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
903		Собівартість реалізованих робіт і послуг
	9030	Собівартість реалізованих послуг з перевезень
	9031	Собівартість реалізованих робіт і послуг допоміжної діяльності
911		Загально виробничі витрати з перевезень
912		Загально виробничі витрати з допоміжної діяльності
921		Адміністративні витрати з перевезень
922		Адміністративні витрати з допоміжної діяльності
948		Визнані штрафи, пені, неустойки
949	9480	Штраф за невиконання відповідального плану перевезень
	9481	Штраф за просрочку в доставці вантажів
	9482	Інші штрафи, пені, неустойки
		Інші витрати операційної діяльності
	9490	Витрати житлового господарства
	9491	Витрати на утримання гуртожитків
	9492	Витрати комунального господарства
	9493	Витрати оздоровчого та спортивно-культурного характеру
	9494	Витрати за операційною орендою основних засобів
	9495	Витрати на здешевлення побутового палива
	9496	Відрахування на утримання «Укрзалізниці»
9497	Витрати за незбереженими перевезеннями	
9498	Витрати на утримання правоохоронних органів	
9499	Інші витрати	

### 4.5.2. Облік загально виробничих витрат

Згідно з обліковою політикою «Укрзалізниці» загально виробничі витрати обліковують на двох субрахунках:

911 – Загально виробничі витрати з перевезень,

912 – Загально виробничі витрати з допоміжної діяльності.

Облік цих витрат ведеться у розрізі затвердженої «Укрзаліницею» номенклатури статей витрат. Загально виробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Перелік статей постійних та змінних витрат підприємств залізничного транспорту наведено у

додатку до Облікової політики «Укрзалізниці». Так, до постійних витрат віднесено такі статті: амортизація основних засобів, витрати на обов'язкове страхування, знижка вартості форменого одягу, витрати на винахідництво і раціоналізацію та ін. До змінних віднесені такі статті загальновиробничих витрат: утримання загальновиробничого персоналу, витрати на відрядження виробничого персоналу, утримання резервного рухомого складу, поточний ремонт основних засобів загальновиробничого призначення, нестачі в межах норм природного убутку і т. ін.

Усі підприємства і організації, що належать до сфери управління «Укрзалізниці», зобов'язані дотримуватися положень, передбачених Обліковою політикою «Укрзалізниці». Кожен відокремлений підрозділ підприємств залізничного транспорту веде самостійно облік загальновиробничих витрат і розподіляє їх та відносить на витрати основного виробництва відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». При цьому дебетують, як правило, рахунок 23 «Виробництво» (різні субрахунки) і кредитують рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

### **4.5.3. Калькуляція собівартості перевезень**

Продукцією залізниць є перевезення. Лінійні підприємства цієї продукції не мають, тому калькулювання собівартості залізничних перевезень здійснюють на рівні залізниці та дирекції залізничних перевезень. При цьому окремо визначається собівартість вантажних і пасажирських перевезень у розрізі видів тяги. На залізниці, крім того, складається калькуляція собівартості перевезень пасажирів, багажу і пошти. Калькуляційними одиницями з основної діяльності є:

- 10 приведених тонно-кілометрів (за вантажними перевезеннями);
- 10 пасажиро-кілометрів (за пасажирськими перевезеннями).

Незавершеного виробництва за перевезеннями не визначають, тому всі витрати, які протягом року накопичують наростаючим підсумком на субрахунках 231 та 232 «Перевезення» у розрізі відповідних рахунків третього порядку, в кінці року у повній сумі (за вирахуванням вартості відходів та повернень з виробництва) перераховують на підставі бухгалтерської довідки на субрахунок 9030 «Собівартість реалізованих послуг з перевезень». При цьому субрахунки 231 та 232 закриваються і на кінець року сальдо не мають.

#### 4.5.4. Розрахунки з розподілу витрат

Виходячи з технічних та організаційних особливостей роботи галузі, вантажні вагони та контейнери, приписані до окремих залізниць, враховуються на їх балансі, а працюють на всій мережі залізниць України. У зв'язку з цим витрати з їх амортизації та ремонту, виконаному залізницями, не є витратами тільки однієї залізниці, а перерозподіляються у такому порядку.

Залізниці, на балансі яких обліковуються вантажні вагони і контейнери, нараховують амортизацію і повідомляють її суму у Головне управління вагонного господарства «Укрзалізниця» з одночасним направленням Повідомлень (Авізо) до Головного фінансово-економічного управління «Укрзалізниця» з відображенням у бухгалтерському обліку за дебетом субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки» і кредитом субрахунку 131 «Знос основних засобів».

Головне управління вагонного господарства «Укрзалізниця» суми нарахованої амортизації розподіляє між залізницями пропорційно їх питомій вазі у розрахунковому парку вантажних вагонів і контейнерів та доводить ці суми залізницям. Розрахунковим парком вантажних вагонів вважають склад (кількість) вагонів, які експлуатуються на залізниці в конкретному періоді (робочий парк), а також несправні вагони та вагони, що знаходяться у запасі.

Одночасно Головне управління вагонного господарства «Укрзалізниця» (ЦВ) подає до Головного фінансово-економічного управління (ЦФ) відомість з нарахованих і розподілених сум амортизації для відображення у бухгалтерському обліку і виписки повідомлень залізницям.

Суми отриманої від «Укрзалізниця» амортизації відображаються в бухгалтерському обліку фінансово-економічних служб залізниць за дебетом субрахунку 2314 «Вагонне господарство» і кредитом субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки».

Витрати з поточного ремонту вантажних вагонів, незалежно від того, на балансі якої залізниці вони враховуються, у бухгалтерському обліку вагонного депо відображаються:

– прями виробничі витрати – за дебетом субрахунку 2340 «Деповський ремонт вантажних вагонів»;

– загальновиробничі витрати – за дебетом субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати з допоміжної діяльності»;

– адміністративні витрати – за дебетом субрахунку 922 «Адміністративні витрати з допоміжної діяльності» і кредитом рахунків 20, 65, 66, 68 тощо.

Після розподілу загальновиробничих витрат витрати з деповського ремонту (з виділенням адміністративних витрат) пе-

редаються до фінансової служби залізниці з відображенням за дебетом субрахунка 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» і кредитом субрахунків 2340 та 922.

Фінансова служба залізниці отриману від вагонного депо суму витрат з ремонту вантажних вагонів (з виділенням адміністративних витрат) повідомляє Головному управлінню вагонного господарства для розподілу між залізницями пропорційно питомій вазі приписного парку вантажних вагонів кожної залізниці (тобто парку вагонів, що приписаний до даної залізниці і враховується на її балансі) у загальній балансовій вартості вантажних вагонів залізниць України на початок звітнього року з одночасним відображенням в обліку за дебетом субрахунка 682 і кредитом субрахунка 683.

Головне управління вагонного господарства (ЦВ) до 10 числа місяця, наступного за звітним, надає до Головного фінансово-економічного управління (ЦФ) дані про суми витрат з ремонту вантажних вагонів для виписки повідомлення залізницям.

Розподілені суми витрат з ремонту вантажних вагонів на підставі одержаного повідомлення від Головного фінансово-економічного управління «Укрзалізниці» фінансові служби залізниць відображають за дебетом субрахунка 2330 «Ремонт основних засобів» та кредитом субрахунка 682 «Внутрішні розрахунки».

Сума витрат з субрахунка 2330 «Ремонт основних засобів» списується у дебет субрахунка 2314 «Вагонне господарство».

Витрати з капітального ремонту вантажних вагонів, виконаного у вагонних депо, перерозподілу не підлягають.

У разі виконання вагонними депо капітального ремонту вантажних вагонів інших залізниць (підприємств) розрахунки здійснюються шляхом виписки Повідомлень (Авізо) залізниці (підприємству), на балансі якої враховуються вантажні вагони, через Головне фінансово-економічне управління «Укрзалізниці» (ЦФ).

## **4.6. Облік доходів залізничного транспорту**

### **4.6.1. Загальні положення обліку доходів залізничного транспорту**

Для обліку доходів залізничного транспорту важливого значення набувають чіткі визначення і розмежування окремих по-

нять, таких як доходні надходження, доходи від перевезень, виручка від перевезень та ін.

Доходні надходження – це платежі, нараховані за перевезення вантажів, пасажирів, багажу, вантажобагажу, пошти і пов’язані з ними послуги, що підлягають розподілу між залізницями, які беруть участь у цих перевезеннях.

Доходи від перевезення – це кошти, які належать конкретній залізниці за виконані у її межах перевезення і пов’язані з ними послуги.

Виручка від перевезень – це грошові кошти за перевезення та інші операції, пов’язані з перевезеннями, що надходять через технологічні центри з обробки перевізних документів (ТехПД), каси залізничних станцій та вокзалів на поточні рахунки із спеціальним режимом використання (розподільчі рахунки) окремих залізниць та «Укрзалізниці».

Процес виробництва (надання послуг з перевезень) на залізницях має безперервний характер: перевезення нерідко починаються на одній залізниці, а закінчуються на іншій, або здійснюються за участю декількох залізниць. Тому оплата за переміщення пасажирів, вантажу тощо, отримана залізницею-відправником, не може вважатися її доходом, а повинна бути розподілена між залізницями-учасниками перевезень.

Порядок розподілу доходних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту затверджено спеціальною постановою КМУ від 16.02.98 р. № 173, а порядок зарахування на рахунки затверджено наказом Міністерства транспорту України від 16.08.2000 р. № 443. Доходи залізниць, одержані від основної діяльності залізничного транспорту, визначаються у межах доходних надходжень, перерозподілених між залізницями відповідно до вказаної постанови КМУ.

Розподіл нарахованих доходних надходжень від перевезення вантажів та пасажирів здійснюється за тарифним принципом за кожним перевізним та проїзним документом з виділенням окремих видів сполучень та статей доходів і з урахуванням частки робіт, виконаних окремими підрозділами в єдиному перевізному процесі.

Розмір доходів від перевезення вантажів визначається щомісяця, виходячи із середнього по Україні рівня фактично нарахованих тарифних платежів з одного тонно-кілометра (доходна ставка) у прямому сполученні за встановленими групами вантажів і виконаним обсягом вантажних перевезень. Розподіл доходів від перевезень у контейнерах у прямому сполученні здійснюється

виходячи з тарифу за одну тонну. Суми, зазначені у квитку, проданому в прямому внутрішньодержавному сполученні через автоматизовану систему оформлення проїзних документів, розподіляються пропорційно відстані проїзду по кожній залізниці, а суми, зазначені у квитку, проданому касиром ручним способом, – пропорційно пасажиро-кілометрам за середньосітьовою доходною ставкою. Кошти, виручені від продажу плацкарти, належать залізницям формування поїздів (вагонів).

Розподіл доходів від перевезень транзитних та експортно-імпортних вантажів, що належать іноземним організаціям, підприємствам, громадянам, здійснюється пропорційно обсягам таких перевезень.

Розподіл доходів від перевезення пасажирів, багажу, вантажобагажу, пошти у міжнародному сполученні здійснює розрахунковий центр міжнародних перевезень «Укрзалізниці» (РЦП) пропорційно відстані, визначеній на підставі одержаних розрахункових відомостей згідно з Правилами комплексних розрахунків між залізничними адміністраціями держав-учасниць Співдружності.

Платежі та збори, нараховані за перевезення пасажирів і вантажів та виконані послуги в межах однієї залізниці, розподілу не підлягають, а зараховуються як доходи цієї залізниці.

Для встановлення порядку послідовності операцій, пов'язаних з контролем та відображенням доходів, наказом «Укрзалізниці» від 14.09.2001 р. № 496-Ц затверджена «Інструкція з контролю доходів на залізничному транспорті», яка зобов'язує працівників фінансово-економічних служб відповідних господарств та залізниць (НФ), інформаційно-статистичних центрів (ІСЦ) здійснювати контроль за правильним стягненням сум і своєчасним надходженням платежів від перевезень пасажирів, вантажів, вантажобагажу, пошти, додаткових зборів, а також здійснювати контроль за обліком сум платежів за відповідними статтями доходних надходжень.

#### **4.6.2. Рахунки бухгалтерського обліку доходів**

Підприємства залізничного транспорту доходи від реалізації продукції, робіт і послуг відображають на рахунку 70 «Доходи від реалізації». З метою деталізації обліку за окремими видами доходів та джерелами їх надходження у Плані рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій «Укрзалізниці» передбачені додаткові субрахунки другого і третього порядку (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

**Рахунки обліку доходів від реалізації продукції,  
робіт і послуг підприємств «Укрзалізниці»**

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
701		Доход від реалізації готової продукції
702		Доход від реалізації товарів
703		Доход від реалізації робіт і послуг
	7030	Доход від вантажних перевезень залізниці
	7031	Доход від пасажирських перевезень залізниці
	7032	Доход від вантажних перевезень підприємств залізниці
	7033	Доход від пасажирських перевезень підприємств залізниці
	7034	Доход від вантажних перевезень інших підприємств «Укрзалізниці»
704		Вирахування з доходу
705		Доход допоміжного виробництва
	7050	Доход від вантажної та комерційної роботи
	7051	Доход матеріально-технічного забезпечення
	7052	Доход господарства станцій
	7053	Доход від транспортно-експедиційних операцій
	7054	Доход від обслуговування пасажирів
	7055	Доход від реалізації води
	7056	Доход від реалізації електроенергії
	7057	Доход від іншого промислового виробництва
	7058	Доход від експлуатації автотранспорту
	7059	Доход від інших робіт і послуг допоміжного виробництва
706		Доход від послуг з ремонту та будівництва
	7061	Доход від послуг з деповського ремонту вантажних вагонів
	7062	Доход від послуг з деповського ремонту пасажирських вагонів
	7063	Доход від послуг з капітального ремонту колії
	7064	Доход від послуг з модернізації колії
	7065	Доход від виконання будівельно-монтажних робіт

У складі інших операційних доходів (рахунок 71) підприємства «Укрзалізниці» облік деталізують лише за деякими субрахунками (табл. 4.8).

*Таблиця 4.8*

**Деталізація субрахунків з обліку інших операційних доходів підприємств  
Укрзалізниці**

Код рахунка		Назва субрахунку
другого порядку	третього порядку	
715	7150	Одержані штрафи, пені, неустойки
		Штрафи за невиконання відповідального плану перевезень
		Інші штрафи, передбачені статутом залізниць України
718	7151	Інші штрафи, пені, неустойки
	7153	Доход від безоплатно одержаних оборотних активів
	7180	Доход від цільового фінансування та цільового надходження на утримання «Укрзалізниці»
719	7181	Доход від цільового фінансування та цільового надходження з бюджету та позабюджетних фондів
	7182	Доход від іншого цільового фінансування і інших цільових надходжень
	7183	Доход від безоплатно одержаних оборотних активів
	7190	Інші доходи від операційної діяльності
	7191	Доход житлового господарства
	7192	Доход гуртожитків
	7193	Доход комунального господарства
	7194	Доход оздоровчих та спортивно-культурних закладів
	7194	Доход від послуг, наданих страховим компаніям
	7195	Інші доходи від операційної діяльності

### **4.6.3. Розподіл та відображення в обліку доходів від перевезень**

Для забезпечення централізованого перерозподілу доходів від перевезень між залізницями та підприємствами «Укрзалізниці» в установах банків згідно з вимогами інструкції НБУ про відкриття банками рахунків у національній та іноземній валютах відкриваються:

- централізований розподільчий рахунок «Укрзалізниці» за місцезнаходженням «Укрзалізниці»;
- розподільчі рахунки за місцезнаходженням управлінь залізниць (Донецької, Львівської, Одеської, Придніпровської, Південно-Західної, Південної), Центру комплексного транспортного обслуговування, Центру міжнародних взаєморозрахунків і контролю, Управління справами «Укрзалізниці», Укррефтрансу,

технологічних центрів з обробки перевізних документів (ТехПД) та місцями інкасації виручки, отриманої за перевезення вантажів, пасажирів, багажу, вантажобагажу, пошти та пов'язані з цим послуги.

Для обліку коштів на цих рахунках Планом рахунків бухгалтерського обліку підприємств залізничного транспорту України передбачено відповідні субрахунки до синтетичного рахунка 31 «Рахунки в банках» (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

**Склад субрахунків для обліку грошових коштів  
та безготівкових розрахунків (до рахунка 31 «Рахунки в банках»)**

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
311		Поточні рахунки в національній валюті
312		Поточні рахунки в іноземній валюті
313		Інші рахунки в банку в національній валюті
	3130	Централізований доходно-розподільчий рахунок «Укрзалізниці» в національній валюті
	3131	Доходно-розподільчі рахунки управлінь залізниць і відокремлених підрозділів «Укрзалізниці» в національній валюті
	3132	Доходні рахунки підрозділів залізниць в національній валюті
	3133	Рахунки для розрахунків платіжними картками в національній валюті
	3134	Депозитні рахунки короткострокові в національній валюті
	3135	Депозитні рахунки довгострокові в національній валюті
	3136	Акредитиви в національній валюті
	3137	Бюджетні рахунки суб'єктів господарської діяльності в національній валюті
	3138	Інші рахунки в банку в національній валюті
314		Інші рахунки в банку в іноземній валюті
	3140	Централізовані доходно-розподільчі рахунки «Укрзалізниці» в іноземній валюті
	3141	Доходно-розподільчі рахунки управлінь залізниць і відокремлених підрозділів «Укрзалізниці» в іноземній валюті
	3142	Доходні субрахунки підрозділів залізниць в іноземній валюті
	3143	Рахунки для розрахунків платіжними картками в іноземній валюті
	3144	Депозитні рахунки короткострокові в іноземній валюті
	3145	Депозитні рахунки довгострокові в іноземній валюті

*Продовження табл. 4.9*

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
	3146	Акредитиви в іноземній валюті
	3447	Бюджетні рахунки суб'єктів господарської діяльності в іноземній валюті
	3148	Інші рахунки в банку в іноземній валюті

З розподільчих рахунків, які відкриті залізниці за місцем інкасації виручки та місцезнаходженням ТехПД, доходні надходження щоденно в повній сумі перераховуються обслуговуючим банком на розподільчий рахунок відповідної залізниці, про що між банком і залізницею укладається спеціальна угода.

З розподільчих рахунків, які відкриті за місцезнаходженням Центру міжнародних взаєморозрахунків і контролю, Центру комплексного транспортного обслуговування та Управління справами «Укрзалізниці», доходні надходження щоденно у повній сумі на підставі їх платіжних доручень перераховуються на центральний розподільчий рахунок «Укрзалізниці».

З розподільчих рахунків, які відкриті за місцезнаходженням залізниць, згідно із щоденними письмовими повідомленнями «Укрзалізниці», залізниці на підставі своїх платіжних доручень здійснюють такі перерахування:

а) на поточний рахунок відповідного управління залізниці та його структурних підрозділів – доходи від перевезень; кошти, що не входять до складу доходів від перевезень;

б) на поточні рахунки управлінь інших залізниць – доходи від перевезень, роботи з яких виконала інша залізниця;

в) на поточні рахунки клієнтів залізниці – кошти, що підлягають поверненню як переплата, отримана за перевезення вантажів;

г) на поточні рахунки підприємств та відокремлених структурних підрозділів «Укрзалізниці» – кошти на централізоване забезпечення паливом та іншими товарно-матеріальними цінностями для виробничих потреб;

д) на поточні рахунки підприємств морського та річкового флоту – за перевезення в прямому та змішаному залізнично-водному сполученні.

З централізованого розподільчого рахунку «Укрзаліниця» на підставі свого платіжного доручення здійснює перерахування:

а) на поточні рахунки управлінь залізниць — доходи від перевезень, якщо фактичні доходні надходження менші нарахованих доходів залізниці;

б) на поточні рахунки підприємств та відокремлених структурних підрозділів «Укрзалізниці» — доходи від перевезень; кошти, що не входять до складу доходів від перевезень; кошти на централізоване забезпечення паливом та іншими товарно-матеріальними цінностями для виробничих потреб.

Перерахування коштів на інші цілі (крім названих) з розподільчих рахунків та централізованого розподільчого рахунка «Укрзалізниці» забороняється.

Розрахунки з реалізації перевезень здійснюються централізовано і децентралізовано. Централізовані розрахунки залізниць з підприємствами, організаціями та установами за перевезення вантажів та різні послуги здійснюють Технологічні центри з оброблення перевізних документів (ТехПД).

При децентралізованих розрахунках послуги за перевезення оплачуються безпосередньо через каси станцій. Звіт про зібрану виручку, складений на підставі перевізних документів (пасажирських квитків, залізничних квитанцій та накладних тощо), станція передає для обліку доходних надходжень у фінансову службу залізниці (НФД).

Аналітичний облік розрахунків з вантажовідправниками та вантажоодержувачами як у національній, так і в іноземній валюті за найменуваннями платників ведеться у фінансовій службі залізниці (НФД).

Фінансова служба залізниці на суми доходних надходжень за перевезення у прямому та місцевому сполученнях виконує бухгалтерське проведення: Д-т субрах. 3131 — К-т субрах. 6823 «Внутрішні розрахунки за доходними надходженнями».

Розрахунки з іноземними залізницями за перевезення пасажирів, багажу, вантажобагажу та пошти у прямому міжнародному сполученні та послуги, пов'язані з цими перевезеннями, а також доходні надходження та розрахунки з експедиторськими організаціями за транзитні перевезення через територію України ведуть в Українському державному розрахунковому центрі міжнародних перевезень «Укрзалізниці» (РЦП). Залізничні станції (у т. ч. прикордонні) складають звіти про такі перевезення встановленої форми (ф. № ІНО-1, ІНО-2, ІНО-3, ІНО-5), які після перевірки РЦП разом з відповідними документами надходять до фінансової служби залізниць (НФ).

У фінансовій службі обліку доходів (НФД) нараховані доходні надходження відображають записом:

Д-т субрах. 6832 «Розрахунки фінансово-економічної служби з відділом доходів за дебіторською і кредиторською заборгованістю»,

К-т субрах. 6823 «Внутрішні розрахунки за доходними надходженнями»,

а у фінансовій службі з обліку розрахункових операцій (НФБ) – записом:

Д-т субрах. 361, 362 – К-т субрах. 6832.

#### **4.6.4. Облік інших доходів**

Серед інших доходів підприємств залізничного транспорту, які мають певні особливості відображення на рахунках, можна виділити доходи від одержаних (нарахованих) штрафів, від погашення втрат за незбереження вантажів і т. ін.

На залізничному транспорті штрафи, нараховані за перевезеннями, відображаються такими бухгалтерськими записами:

1) в НФД:

а) передача на структурні підрозділи сум нарахованих штрафів:

Д-т субрах. 377 – К-т субрах. 6831;

б) отримані кошти за нарахованими штрафами:

Д-т субрах. 311 – К-т субрах. 377;

2) в НФБ:

Д-т субрах. 6831 – К-т субрах. 6833;

3) в структурних підрозділах на суму створеного доходу:

Д-т субрах. 6833 – К-т субрах. 715.

Кошти, отримані від винуватців у погашення втрат від незбережених перевезень, відображаються за дебетом рахунків грошових коштів і кредитом субрахунка 7195 «Інші доходи від операційної діяльності».

Відпуск електроенергії зі структурного підрозділу «Енергозбут» у структурні підрозділи залізниць відображають записом:

Д-т субрах. 683 – К-т субрах. 7056,

тобто як передачу послуг одного структурного підрозділу другому.

Електроенергія, спожита у виробничих цілях підрозділами своєї залізниці, відображається за дебетом на відповідних субрахунках обліку витрат виробництва (рах. 23) за елементом «Матеріальні витрати» та кредитом субрахунка 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки».

## **4.7. Облік розрахунків, пов'язаних з незабезпеченням схоронності вантажу**

Відповідно до діючих нормативно-правових актів (Статут залізниць України, міжнародні угоди) залізниця несе відповідальність за збереження (схоронність) вантажу від часу його прийняття до перевезення і до моменту видачі одержувачу. У разі якщо незбереження (незабезпечення схоронності, втрати, нестачі, псування, пошкодження) вантажу, багажу, вантажобагажу сталося з вини залізниці України, вони несуть відповідальність у розмірі фактично заподіяної шкоди. Претензії вантажовласників розглядаються комерційними службами залізниць.

У разі визнання претензії такою, що підлягає задоволенню, комерційна служба оформлює і передає фінансово-економічній службі наказ про перерахування заявнику претензії визнаної суми. У цьому ж наказі зазначається відповідальний підрозділ даної залізниці, винний у допущеному незбереженні вантажу, або найменування іншої залізниці, за рахунок якої задоволена претензія. На підставі цих записів у наказах сплачені суми відносяться на винні підрозділи залізниці та провадяться розрахунки з іншими залізницями.

Визнані або присуджені вантажоодержувачам суми за незбережені перевезення відображаються у бухгалтерському обліку фінансових служб залізниць за дебетом субрахунка 3770 «Розрахунки з незбережених перевезеннях» і кредитом субрахунка 3776 «Розрахунки з різними дебіторами». Сплата нарахованих сум відображається за дебетом субрахунка 3776 і кредитом рахунків грошових коштів.

В актово-претензійному відділі комерційної служби ведеться оперативний облік виплат за кожною відправкою, за видами незбереження (крадіжок, втрат тощо), видами незбережених вантажів, винними підрозділами та за іншими ознаками.

При визначенні підрозділу, винного в допущенні незбереження перевезень, у бухгалтерському обліку фінансових служб залізниць ці операції відображаються за кредитом субрахунка 3770 і дебетом субрахунків 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» (якщо винуватці – підприємства залізниці), 9497 «Витрати за незбереженими перевезеннями» (якщо винуватець – сама залізниця), 682 «Внутрішні розрахунки» (якщо винуватці – інші підприємства «Укрзалізниці»).

Відособлені підрозділи, підприємства, отримавши повідомлення від залізниці, суми втрат від незбережених перевезень відображають за дебетом субрахунка 9497 і кредитом субрахунка 683. Кошти, отримані від винуватців у погашення втрат від незбереження перевезень, відображають за дебетом рахунків грошових коштів і кредитом субрахунка 7195 «Інші доходи від операційної діяльності».

### **Питання для самоконтролю**

1. Наведіть галузеві особливості залізничного транспорту та охарактеризуйте їх вплив на організацію виробництва і обліку.
2. Дайте характеристику структури фінансово-економічної служби залізниці.
3. Охарактеризуйте склад фінансової звітності залізниць та порядок її подання (у галузевому розрізі).
4. Розкрийте особливості організації внутрішніх та внутрішньогосподарських розрахунків у системі «Укрзалізниці».
5. Дайте характеристику рахунків обліку основних засобів підприємств залізничного транспорту та методики нарахування їх амортизації.
6. Наведіть приклади деталізації рахунків обліку запасів на підприємствах залізничного транспорту.
7. Дайте характеристику системи централізованих поставок матеріальних цінностей та порядку відображення в обліку розрахунків за такі поставки.
8. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку пільгової реалізації та безоплатної видачі матеріальних цінностей (палива) працівникам залізниці.
9. Наведіть приклади субрахунків для обліку виробничих витрат підприємств залізничного транспорту.
10. Назвіть калькуляційні одиниці для обчислення собівартості вантажних та пасажирських залізничних перевезень.
11. Наведіть бухгалтерські проводки зі списання витрат за перевезеннями.
12. Охарактеризуйте порядок відображення в обліку розрахунків з розподілу витрат на ремонти та амортизацію вагонів і контейнерів.
13. Охарактеризуйте порядок визначення та особливості організації обліку доходів залізничного транспорту.
14. Наведіть приклади субрахунків з обліку доходів підприємств «Укрзалізниці».

15. Наведіть приклади субрахунків з обліку грошових коштів та безготівкових розрахунків у системі підприємств «Укрзалізниця».

16. Наведіть основні бухгалтерські проведення з обліку доходів від перевезень та їх перерозподілу.

17. Охарактеризуйте порядок відображення в обліку розрахунків, пов'язаних з незабезпеченням схоронності вантажу.



### Література до теми

1. Реформування бухгалтерського обліку на залізничному транспорті України: Офіційне видання / Наук. ред. М.В.Макаренко, Ю.М.Цветов. — К.: КУЕТТ, 2002. — 528 с.

2. Доходи та витрати: бухгалтерський та податковий облік на підприємствах залізничного транспорту. — Фінансово-правовий огляд: спецвипуск. — К.: Укрзалізниця, 2004. — 48 с.

3. Порядок економічних взаємовідносин на залізничному транспорті України. Затверджено наказом Укрзалізниці від 03.07.2000 р. № 251-Ц.

4. Порядок розподілу доходних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту. Затверджено постановою КМУ від 16.02.98 р. № 173.

5. Положення про порядок зарахування надходжень з розподільчих рахунків залізниць і підприємств Укрзалізниці на централізований розподільчий рахунок Укрзалізниці. Затверджено наказом Міністерства транспорту України від 16.08.2000 р. № 443.

6. Запаси: бухгалтерський та податковий облік на підприємствах залізничного транспорту. — Фінансово-правовий огляд, спецвипуск. — К.: Укрзалізниця, 2005. — 56 с.

7. Юдін О.О., Івахненко С.В., Пазинич В.О., Рожнянський С.В. Основи автоматизації бухгалтерського обліку та звітування на залізницях України / За ред. доц. С.В. Івахненкова. — К.: КВІЦ, 2005. — 252 с.



## ***ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В ТОРГІВЛІ***

### **5.1. Особливості торговельної діяльності та їх вплив на організацію обліку**

**Торговельна діяльність** – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку.

**Товар** – це продукт праці, що має вартість і розподіляється у суспільстві шляхом обміну (купівлі-продажу).

Торговельна діяльність здійснюється у формах оптової та роздрібною торгівлі, а також у торговельно-виробничій сфері (громадське харчування).

**Оптова торгівля** – це діяльність з придбання та відповідного перетворення товарів для подальшої їх реалізації, як правило, великими партіями підприємствам роздрібною торгівлі або іншим суб'єктам підприємницької діяльності для подальшого перепродажу або промислового використання (обробки). Зазвичай внаслідок оптової торгівлі товари не надходять кінцевим споживачам. Оптова торгівля є першим етапом руху товару в сфері обігу від виробника до споживача.

**Роздрібна торгівля** – це сфера підприємницької діяльності щодо продажу товарів або послуг на підставі усного чи письмового договору купівлі-продажу безпосередньо кінцевим споживачем для їх власного некомерційного використання. Вона є завершальним етапом руху товарів у сфері обігу.

**Громадське харчування** – різновид торговельно-виробничої діяльності із забезпечення населення харчуванням. Головною особливістю закладів громадського харчування є те, що їх діяльність поєднує елементи як виробництва, так і торгівлі. Продукція, яку реалізують ці підприємства, може повністю виготовлятися у ви-

робничих цехах цих же підприємств, може бути виготовлена в інших підприємствах, а на даному підприємстві лише проходити часткову кулінарну обробку або ж взагалі не піддаватися додатковій обробці, а продаватися у тому вигляді, в якому була закуплена.

Торговельна діяльність в Україні регулюється досить великою кількістю різноманітних нормативних актів. Насамперед, це Закони України «Про підприємництво», «Про захист прав споживачів», «Про споживчу кооперацію», «Про забезпечення санітарного та епідемічного благополуччя населення», «Про лікарські засоби», «Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини», «Про ліцензування певних видів господарської діяльності», «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», «Про оподаткування прибутку підприємств» та ін. Крім того, постановами КМУ затверджено «Порядок заняття торговельною діяльністю і правила торговельного обслуговування населення», «Правила торгівлі лікарськими засобами в аптечних закладах» та ін. Окремими міністерствами та відомствами затверджено правила роздрібною торгівлі деякими видами товарів: продовольчими, непродовольчими, тютюновими виробами, алкогольними напоями, картоплею та плодоовочевою продукцією, транспортними засобами тощо.

До організації та ведення торговельної діяльності ставиться ряд специфічних вимог. Так, господарюючі суб'єкти можуть здійснювати торговельну діяльність лише після їх державної реєстрації як суб'єктів підприємництва. Торговельні приміщення необхідно обладнати згідно з вимогами охорони праці, протипожежної безпеки, захисту навколишнього середовища, санітарної безпеки тощо. Зовні на торговельному приміщенні повинна бути вивіска з позначенням назви підприємства, його власника, режиму роботи. У приміщенні необхідно обладнати «Куточок покупця», де розмістити «Книгу відгуків та пропозицій» і т. ін. Продавати товари можна лише при наявності документів, які засвідчують їх якість та безпечність. Заборонено продавати товари, що не мають відповідного товарного вигляду, з простроченим терміном придатності. На всі товари, виставлені для продажу у торговому залі, необхідно оформити цінники. Вимірювальні прилади повинні мати державне тавро і періодично проходити перевірку в органах Держстандарту України.

У сфері роздрібною торгівлі реалізація окремих видів товарів може здійснюватися лише за наявності спеціального дозволу —

ліцензії. До таких товарів відносять: алкогольні напої, тютюнові вироби, лікарські засоби, зброя та боєприпаси до неї, особливо небезпечні хімічні речовини, наркотичні засоби, психотропні речовини, вироби з вмістом дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння, вибухові речовини та ін.

Розмір плати за видачу ліцензії встановлює КМУ, а термін її дії – орган, що видає ліцензію. Термін дії ліцензії не може бути меншим 3 років.

У бухгалтерському обліку ліцензії відображають як інші нематеріальні активи (субрахунок 127). Протягом терміну використання вартість ліцензії підлягає амортизації, суми якої відносять до витрат операційної діяльності.

Для здійснення реалізації товарів за готівку або з використанням кредитних карток підприємству торгівлі необхідно придбати торговий патент.

Перелік основних дозволів та ліцензій, необхідних для здійснення торговельної діяльності, наведено у табл. 5.1.

Однією з важливих особливостей торговельної діяльності є необхідність проводити усі розрахунки з покупцями готівкою або безготівковою формі (з використанням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів і т. ін.) через відповідним чином зареєстровані, опломбовані та запрограмовані у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових операцій (РРО) або з використанням (у випадках, передбачених законодавством) зареєстрованих в установленому порядку розрахункових книжок (РК). До РРО відносять: електронні контрольно-касові апарати (ЕККА), електронні контрольно-касові реєстратори (ЕККР), комп'ютерно-касові системи (ККС), автомати з продажу товарів і т. ін.

Без застосування РРО розрахунки готівкою у сфері торгівлі з використанням розрахункових книжок (РК) та Книг обліку розрахункових операцій (КОРО) можуть проводитися у таких випадках:

1) якщо форма діяльності суб'єкта господарювання включена до спеціального переліку, затвердженого наказом Міністерства економіки України від 12.03.98 р. № 24 (зі змінами і доповненнями);

2) при здійсненні торгівлі суб'єктом господарювання, що придбав спеціальний торговий патент або перейшов на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності;

3) при здійсненні роздрібною торгівлі через засоби пересувної торговельної мережі, розташовані за межами стаціонарних приміщень і не підключені до мережі електропостачання, та ін.

РРО в обов'язковому порядку необхідно зареєструвати в органі державної податкової служби за місцезнаходженням су-

Таблиця 5.1

## Відомості про основні дозвільні документи для підприємств торгівлі

Вид документа	Вартість	Орган, що видає дозвіл	Термін дії
Дозволи (визновки):			
Органів Державного пожежного нагляду	Дозвіл видається безплатно, але оплачується проведення експертизи, на підставі якої видається дозвіл	Органи Держпожежнагляду	Безстроковий (якщо на момент видачі відсутні факти порушення правил пожежної безпеки)
Органів СЕС	Експертиза проводиться безплатно	Установи Державної СЕС	Безстроковий (за умови дотримання вимог санітарного законодавства)
На розміщення об'єктів торгівлі	Максимально 340 грн	Управління споживчого ринку органів місцевого самоврядування	Безстроковий
На розміщення малих архітектурних форм	Дозвіл видається безплатно, але оплачується розробка документів, необхідних для видачі дозволу	Органи містобудування та архітектури	Узгоджений з виконавчим органом місцевої ради
Ліцензії на право:			
імпорту алкогольних напоїв	Мінімальний розмір 500000 грн	Органи виконавчої влади, уповноважені КМУ	5 років
імпорту потюнових виробів	500000 грн		
експорту алкогольних напоїв і потюнових виробів	3000 грн		
оптгової торгівлі алкогольними напоями	2500000 грн	Органи виконавчої влади, уповноважені КМУ в АРК, областях	5 років
оптгової торгівлі потюновими виробами	1250000 грн		
роздрібною торгівлі алкогольними напоями	У містах – 8000 грн, у сільській місцевості – 500 грн на кожний зазначений у ліцензії РРО	Органи виконавчої влади, уповноважені КМУ в містах, районах	1 рік
роздрібною торгівлі потюновими виробами	У містах – 2000 грн, у сільській місцевості – 250 грн на кожний РРО		
Патенти			
Торговий патент	До 320 грн	Державні податкові органи	1 рік

б'єкта підприємництва або за місцем фактичного здійснення підприємницької діяльності.

Одночасно з реєстрацією РРО проводиться реєстрація Книги обліку розрахункових операцій (КОРО), аркуші якої повинні бути пронумеровані, прошнуровані, завірені підписом керівника державної податкової інспекції та скріплені гербовою печаткою податкового органу. КОРО містить щоденні звіти, складені на підставі розрахункових документів щодо руху грошових коштів, товарів (послуг). Це можуть бути касові або товарні чеки, розрахункові квитанції тощо, які підтверджують факт продажу (повернення) товарів, отримання (видачі) коштів, надруковані і зареєстровані у встановленому порядку РРО або заповнені вручну.

В окремих випадках, передбачених законодавством, реалізація товарів за готівку може здійснюватися без використання РРО, але з обов'язковим застосуванням розрахункових квитанцій (ф. № РК-1 або РК-2), що вміщуються у розрахунковій книжці (РК).

Розрахункова книжка (РК) — це належним чином зброшурована та пронумерована книжка, зареєстрована в органах державної податкової служби України, яка містить номерні розрахункові квитанції, що видаються покупцеві коли не застосовується РРО (наприклад, при тимчасовому відключенні електроенергії, при виході з ладу РРО тощо).

Щомісяця (до 15 числа) підприємства роздрібної торгівлі подають до органів податкової служби звітність про застосування РРО та КОРО. Для цього необхідно щоденно друкувати на РРО фіскальні звітні чеки і забезпечувати їх зберігання в КОРО, друкувати на РРО контрольні стрічки та забезпечувати їх зберігання протягом трьох років, проводити розрахункові операції через РРО з використанням режиму попереднього програмування найменування, ціни товарів, обліку їх кількості тощо.

Важливого значення в організації роздрібної торгівлі набуває інформація покупців про ціни продажу товарів, яка забезпечується шляхом викладки зразків товару на вітрині та закріплення на них ярликів цін (цінників). Зміст ціників повинен відповідати вимогам, передбаченим спеціальною інструкцією Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі від 04.01.97 р. № 2 (зі змінами і доповненнями). Цінники повинні бути підписані відповідальним працівником торгового підприємства і завірені печаткою або штампом з позначенням дати. Спосіб позначення роздрібних цін на конкретні товари (штапом, пастою, чорнилом, етикет-пістолетом тощо) визначається керівником підприємства. За реалізацію товару без виставленого цітника або з ви-

користанням цінника в іноземній валюті застосовуються штрафні санкції у розмірі одного неоподаткованого мінімуму доходів громадян (НМДГ) за кожний невивставлений цінник на товар (або виставлений цінник в іноземній валюті).

Крім того, законодавством передбачено посилену відповідальність торгових підприємств у разі непідтвердження ними якості товарів, що реалізуються (табл. 5.2).

Крім того, за випуск або реалізацію продукції, яка не відповідає вимогам стандартів, сертифікатів відповідності тощо, на

Таблиця 5.2

**Відповідальність за порушення законодавства про якість товарів,  
що продаються**

Суть порушення	Штрафна санкція
Відмова споживачу у реалізації його прав у разі виявлення протягом встановленого гарантійного строку істотних недоліків, що виникли з вини виробника (продавця), або фальсифікації товару	У 10-кратному розмірі вартості продукції, виходячи з цін, що діяли на час її придбання, але не менше 2 НМДГ
Виготовлення або реалізація продукції, що не відповідає вимогам нормативних документів	50% вартості виготовленої або одержаної для реалізації партії товару, але не менше 10 НМДГ
Відсутність у документах на реалізацію продукції, яка підлягає обов'язковій сертифікації, реєстраційних номерів сертифіката відповідності або свідоцтва про визнання відповідності та декларації про відповідність У разі відсутності обліку доходів та витрат	50% вартості одержаної для реалізації партії товару, але не менше 10 НМДГ 10 НМДГ
Виготовлення або реалізація продукції, що не відповідає вимогам безпеки для життя, здоров'я та майна споживачів і навколишнього природного середовища У разі відсутності обліку доходів та витрат	300% вартості виготовленої або одержаної для реалізації партії товару, але не менше 25 НМДГ 50 НМДГ
Реалізація продукції, забороненої відповідним державним органом для виготовлення та реалізації У разі відсутності обліку доходів та витрат	500% вартості одержаної для реалізації партії товару, але не менше 100 НМДГ 100 НМДГ
Реалізація небезпечного товару (отрути, пестицидів, вибухо- і вогнебезпечних речовин тощо) без належного попереджувального маркування, а також без інформації про правила і умови безпечного його використання У разі відсутності обліку доходів та витрат	100% вартості одержаної для реалізації партії товару, але не менше 20 НМДГ 25 НМДГ

Продовження табл. 5.2

Суть порушення	Штрафна санкція
Відсутність необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про продукцію У разі відсутності обліку доходів та витрат	30% вартості одержаної для реалізації партії товару, але не менше 5 НМДГ 5 НМДГ
Створення перешкод службовим особам контролюючих органів у проведенні перевірки якості продукції та правил торгівлі У разі відсутності обліку доходів та витрат	Від 1 до 10% вартості реалізованої продукції за попередній календарний місяць, але не менше 10 НМДГ 10 НМДГ
Невиконання або несвоєчасне виконання припису про усунення порушень прав споживачів	25 НМДГ
Реалізація товару, строк придатності якого минув	200% вартості залишку, одержаної для реалізації партії товару, але не менше 5 НМДГ

посадових осіб підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, громадян-власників таких підприємств або уповноважених ними осіб накладається штраф у розмірі від 3 до 88 НМДГ.

Усі перелічені та інші особливості торговельної діяльності зумовлюють специфіку організації бухгалтерського обліку в торгівлі:

1) облік товарів у роздрібній торгівлі ведеться у вартісному вираженні за цінами продажу (за винятком окремих цінних товарів – ювелірних виробів, автомобілів тощо);

2) торговельна націнка у роздрібній торгівлі включає суму податку на додану вартість, сплачену постачальнику, власну торговельну націнку підприємства торгівлі та ПДВ на суму цієї торговельної націнки. Облік торговельних націнок ведеться на окремому регульованому (контрактному, контрактивному) субрахунку 285 «Торгова націнка»;

3) у балансі торгового підприємства залишок товарів відображають за собівартістю придбання (без суми торгової націнки) з урахуванням транспортно-заготівельних витрат, тому сальдо рахунка 28 «Товари» показують згорнутим;

4) товар, прийнятий на комісію, залишається власністю комітента до його реалізації, тому облік такого товару ведуть окремо і його залишок на кінець звітної періоду у балансі торгового підприємства не відображають;

5) транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) включають до собівартості придбаних товарів, тому їх обліковують на рахунку

28 «Товари» або безпосередньо у вартості придбаного товару, або на окремому субрахунку 289 аналогічної назви;

б) у галузі оптової та роздрібної торгівлі відсутній процес виробництва, а у громадському харчуванні він досить специфічний, що зумовлює ряд особливостей в організації обліку цієї стадії кругообігу засобів торгово-виробничого підприємства;

7) інші витрати торговельної діяльності (витрати обігу) не включають до собівартості реалізованих товарів, а обліковують окремо як операційні витрати (витрати періоду) і списують безпосередньо на фінансові результати у періоді їх виникнення.

Перелічені особливості впливають на організацію і методику ведення бухгалтерського обліку та визначення фінансових результатів торговельної діяльності, що і буде розглянуто у наступних розділах.

## 5.2. Облік торгових патентів

Основним законодавчим актом, що регулює процеси патентування у роздрібній торгівлі, є Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 23.03.96 р. № 98/96 (зі змінами і доповненнями). Згідно з цим законом торговий патент видається за плату державним податковим органом:

– суб'єктам підприємництва, що здійснюють торгівлю діяльність (крім пересувної торгової мережі), – за місцезнаходженням пункту продажу товарів;

– суб'єктам підприємницької діяльності, що здійснюють торгівлю через пересувну торгову мережу, – за місцем реєстрації таких суб'єктів.

Патентуванню підлягає торгова діяльність, що здійснюється у пунктах продажу товарів за готівкові кошти:

– магазинах та інших торгових точках, що знаходяться в окремих приміщеннях або їх частинах і мають торгову залу для покупців або ж використовують для торгівлі частину зали;

– кіосках, палатках та інших малих архітектурних формах, що займають окреме приміщення, але не мають торгової зали для покупців;

– автомагістинах та інших видах рухомої торгової мережі;

– лотках, прилавках та інших видах торгових точок у відведених для торгової діяльності місцях;

– автозаправних станціях різних видів, заправних пунктах, що здійснюють торгівлю нафтопродуктами та скрапленим газом.

Торговий патент необхідно придбати на кожен пункт продажу товарів, де здійснюються розрахунки готівкою, тобто для кожного відокремленого структурного підрозділу (торгової точки). Торговий патент повинен бути розміщеним на видному місці (у вітрині, біля касового апарату, на спеціальній табличці на автотомагазині і т. ін.).

Торгові патенти бувають різних видів: звичайні, спеціальні, пільгові, короткотермінові. Термін дії звичайного торгового патенту становить 12 календарних місяців. Після закінчення дії патенту він підлягає поверненню тому органу, який його видав. Вартість патенту визначає місцевий орган самоврядування з урахуванням місцезнаходження об'єкта торгівлі та асортиментного складу товарів. Оплата вартості патенту здійснюється щомісячно до 15 числа місяця, що передує звітному (місяцю дії патенту), але дозволяється оплачувати вартість патенту одноразово за весь рік, або навіть за декілька років (але не більше трьох). У такому разі при наступній зміні вартості патенту доплата не проводиться.

Спеціальний торговий патент дає суб'єкту підприємництва право на спрощений порядок оподаткування. Такий патент можна придбати лише на деяких територіях України, перелік яких встановлено спеціальною постановою КМУ.

Пільговий патент видають суб'єктам підприємництва, які здійснюють торговельну діяльність виключно товарами вітчизняного виробництва, перелік яких визначено відповідним Законом України. Його вартість 25 грн за весь термін дії патенту.

Короткотерміновий торговий патент придбаває суб'єкт підприємництва якщо продаж товарів за готівку носить нерегулярний і нетривалий характер. Строк дії такого патенту – від 1 до 15 дн. при вартості 10 грн за один день.

За торгівлю без патенту законодавством передбачено штраф у подвійному розмірі вартості торгового патенту за повний строк діяльності з таким порушенням.

Без придбання торгового патенту можна продавати такі товари вітчизняного виробництва: хліб та хлібобулочні вироби; борошно пшеничне та житнє; сіль, цукор, олію соняшникову і кукурудзяну; молоко і молочні продукти (крім молока і вершків згущених); продукти дитячого харчування; безалкогольні напої; морозиво; яйця; рибу і т. ін.

Звільняються від плати за придбання торгового патенту суб'єкти малого підприємництва – платники єдиного податку.

На вартість придбаного торгового патенту зменшується податок на прибуток суб'єкта підприємництва. У бухгалтерському обліку придбання торгового патенту відображають як витрати майбутніх періодів (дебет рахунка 39) з наступним списанням його вартості на зменшення суми податку з прибутку (дебет субрахунка 641). Якщо ж вартість патенту перевищує суму податку на прибуток за відповідний період, то різницю відносять на витрати підприємства.

Порядок відображення в обліку операцій, пов'язаних з придбанням торгових патентів, показано у табл. 5.3.

Таблиця 5.3

**Бухгалтерські проводки з обліку придбання та списання  
торгових патентів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Сплачено з поточного рахунка за торговий патент авансом на квартал вперед	39	311	720
2	Нараховано податок на прибуток за звітний квартал (можливі варіанти): а) у розмірі, що перевищує вартість патенту б) у розмірі вартості патенту в) у розмірі, меншому за вартість патенту	981 981 981	641 641 641	840 720 680
3	Віднесено сплачену вартість торгового патенту на зменшення суми податку на прибуток (у розмірі, що не перевищує суму нарахованого податку): а) при сумі податку 840 грн б) при сумі податку 720 грн в) при сумі податку 680 грн	641 641 641	39 39 39	720 720 680
4	Сплачено до бюджету поточний податок на прибуток у розмірі, що перевищує сплачену вартість патенту: а) при сумі нарахованого податку 840 грн б) при сумі нарахованого податку 720 грн в) при сумі нарахованого податку 680 грн	641 – –	311 – –	120 – –
5	За підсумками року загальне перевищення вартості, сплаченої за торговий патент, над річною сумою нарахованого податку на прибуток відноситься на витрати підприємства (у нашому прикладі це варіант в) 720 грн – 680 грн = 40 грн	92	39	40

## **5.3. Облік надходження і реалізації товарів**

### **5.3.1. Документальне оформлення надходження і вибуття товарів**

Придбання товарів торгової підприємства здійснюють на підставі договорів постачання (купівлі-продажу) між підприємством-виробником товару або оптовим постачальником і підприємством торгівлі (покупцем товару).

Кожна партія відвантаженого товару, як правило, оформлюється супровідними документами постачальника: накладними, товарно-транспортними накладними, вантажними митними деклараціями і т. ін. Для отримання товару безпосередньо зі складу постачальника або від транспортної організації (перевізника товару) матеріально відповідальній особі видають «Довіреність» (т. ф. № М-2), яка є документом суворого обліку. Її підписують керівник і головний бухгалтер підприємства, завіряють печаткою, реєструють у спеціальному «Журналі обліку виданих довіреностей» (т. ф. № М-3) та контролюють використання. Невикористана довіреність повинна бути повернена до бухгалтерії наступного дня після завершення терміну її дії, який складає, як правило, не більше 10 дн.

Якщо товари надходять на підприємство роздрібною торгівлі від закупівлі у населення за готівку, то їх оприбутковують на підставі закупівельного акта довільної форми, який складають із заповненням деяких обов'язкових реквізитів: прізвище, ім'я та по-батькові продавця, його місце проживання, ідентифікаційний код, паспортні дані тощо.

Товари, придбані у приватного підприємця, оприбутковують на підставі накладної або рахунка-фактури, виписаних таким підприємцем.

Придбані товари оприбутковують у день їх надходження за фактичною кількістю і якістю, адже до суб'єктів підприємницької діяльності, що здійснюють реалізацію товарів, які не обліковані у встановленому порядку, застосовується фінансова санкція у розмірі подвійної вартості необлікованих товарів за цінами реалізації, але не менше 10 НМДГ.

Якщо при прийманні товару виявлено невідповідність між фактично одержаним товаром (за кількістю, асортиментом або якістю) та даними супровідних документів постачальника, скла-

дають «Акт про приймання матеріалів» (т. ф. № М-7), який є юридичною підставою для оформлення претензії винуватцю — постачальнику або транспортній організації. Акт складає комісія, призначена керівником торгового підприємства, за участю представника постачальника, а при його відсутності — за участю компетентного представника незацікавленої організації. Такий же акт складають у разі надходження товару без супровідних документів.

Прийняті і оприбутковані товари передають до торгової зали (відділу, секції) для реалізації на підставі накладних внутрішньогосподарського призначення.

Кількість товарів, реалізованих покупцям, визначають на підставі звітів РРО. З цією метою РРО повинен бути запрограмований таким чином, щоб фіскальний касовий чек на товари (ф. № ФКЧ-1) містив такі обов'язкові реквізити: назва підприємства торгівлі, його адреса, індивідуальний податковий номер платника ПДВ (або ідентифікаційний код — для неплатників ПДВ), кількість придбаного товару, його ціна і вартість, найменування товару, позначення ставки ПДВ, форма оплати, загальна вартість придбаних товарів, загальна сума ПДВ за всіма зазначеними в чеку товарами, порядковий номер касового чека, дата та час проведення розрахункової операції, фіскальний номер РРО та ін.

Для контролю за схоронністю і рухом товарів матеріально відповідальні особи складають «Товарні звіти» (т. ф. № 36). Такі звіти можуть складатися щоденно або один раз за декілька днів залежно від обсягу торгових операцій та форми організації торгівлі. Терміни складання товарних звітів повинні бути визначені наказом керівника торгового підприємства.

У товарному звіті вказують залишки товарів і тари на початок дня, які повинні відповідати показникам кінцевих залишків попереднього звіту. Потім перераховують усі документи на надходження товарів з позначенням їх дати, номера, джерела отримання товару, його вартості за реалізаційними цінами. Далі вказують документи, на підставі яких проводився відпуск товару (його реалізація, списання або передача, повернення на склад тощо). На підставі наведених даних визначають та вказують у звіті вартість залишку товарів і тари на кінець дня. В окремому розділі звіту показують рух тари за її видами у натуральних і вартісному вимірниках. До звіту додають усі первинні документи, на підставі яких надходив та відпускався товар і які відображені у звіті.

Складають товарний звіт у двох примірниках. Перший примірник товарного звіту разом з доданими до нього первинними документами передають до бухгалтерії. Він слугує підставою для відображення в обліку операцій з руху товарів і тари у роздрібній торгівлі. Другий примірник товарного звіту з розпискою бухгалтера про приймання документів зберігається у матеріально відповідальної особи.

### **5.3.2. Облік надходження товарів і формування їх первісної вартості**

Підприємства торгівлі можуть отримувати товари безпосередньо від підприємств-виробників, від торгових посередників, закуповувати їх у приватних підприємців, у населення і т. ін. Кожна така операція оформлюється відповідними документами: рахунком-фактурою, товарно-транспортною накладною, коносаментом, закупівельним актом тощо. Приймання купленого товару здійснюють матеріально відповідальні особи підприємства торгівлі за кількістю і якістю. Прийняті товари повинні бути оприбутковані в день їх приймання.

При відображенні в обліку придбання товарів необхідно визначити їх первісну вартість, до якої включають витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів (згідно з П(С)БО 9 «Запаси»):

- суми, що сплачені постачальнику (купівельна вартість) без урахування непрямих податків, які компенсуються підприємству державою;
- суми непрямих податків, що входять до вартості товарів, тобто не компенсуються підприємству;
- суми ввізного мита (при імпортуванні товарів);
- транспортно-заготівельні витрати, тобто витрати на доставку товару від постачальника до покупця: навантажувально-розвантажувальні роботи, оплата транспортних тарифів, страхування ризиків при транспортуванні товарів, втрати товарів у межах норм природного убутку в процесі транспортування тощо;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану придатності для продажу (витрати на доробку та підвищення якості і купівельної привабливості товару – фасування, пакування тощо).

Придбані товари приймають матеріально відповідальні особи для тимчасового зберігання на складі або ж для термінового продажу безпосередньо у торговій залі або іншому пункті прода-

жу. Товари, що зберігаються на складі, оцінюють за первісною вартістю, у місцях продажу – за реалізаційними (продажними) цінами. Відповідно, складський облік товарів ведуть за їх кількістю і вартістю, використовуючи для цього картки складського обліку т. ф. № М-12, а облік товарів у пунтах продажу – за їх сумарною вартістю (крім дорогоцінних товарів і товарів спеціального призначення). При оприбуткуванні товарів у магазині їх дооцінюють до ціни продажу, відображаючи окремо суму торгової націнки.

Усі інші витрати, пов'язані зі зберіганням та реалізацією товарів, організацією і управлінням діяльністю торговельного підприємства, відносять до витрат на збут, тобто операційних витрат періоду, які не включають до собівартості придбаних товарів, а списують у звітному періоді на фінансові результати. Сума цих витрат повинна покриватися за рахунок торгової націнки.

У бухгалтерському обліку придбання товарів та відображення їх первісної вартості оформлюють такими проведеннями (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

## Відображення в обліку операцій придбання товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано товари, отримані від постачальника:			
	а) за купівельною вартістю без ПДВ			
	– товари надійшли на склад	281	631	20000
	– товари прийняті безпосередньо у магазин	282	631	6000
	б) на суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	5200
2	Перераховано з поточного рахунку постачальнику за отримані товари	631	311	31200
3	Нараховано автотранспортному підприємству (АТП) за послуги з перевезення товарів (пропорційно купівельній вартості отриманого товару):			
	– на склад підприємства	281	631	2692
	– у магазин	282	631	808
	– сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	700
4	Оплачено рахунок АТП за послуги з перевезення товарів	631	311	4200
5	Відображена сума торгової націнки на товари, що надійшли безпосередньо у магазин	282	285	3404

Якщо суму транспортно-заготівельних витрат неможливо розподілити між конкретними групами (видами, найменуваннями) товарів економічно доцільним методом, їх відображають в обліку на окремому субрахунку (289) і щомісячно розподіляють та списують пропорційно вартості реалізованих товарів та їх залишку на складі і в магазині.

### **5.3.3. Облік розрахунків за претензіями**

Відносини підприємств торгівлі з постачальниками регулюються шляхом укладання різних угод, договорів, контрактів і т. ін., виконання яких є обов'язковим для всіх сторін, що задіяні в цих угодах. Але нерідко бувають випадки, коли одна із сторін повністю або частково не виконує умов договору, внаслідок чого інша сторона може нести матеріальні втрати, збитки. У таких випадках сторона, що зазнала втрат, змушена звертатися до винуватця (партнера за угодою) з претензією про відшкодування втрат. Спірні питання між партнерами за угодою можуть розв'язуватися шляхом досудового регулювання або ж шляхом розгляду позову в суді.

Для того, щоб мати право на відшкодування збитків постачальником товару або транспортною організацією—перевізником купленого товару, треба правильно організувати приймання товару і своєчасно оформити приймальні документи. Це буде гарантувати, що навіть у випадку ускладнення відносин з постачальником при псуванні, нестачі вантажу і т. ін., підприємство зможе відстояти, захистити свої інтереси, добитися компенсації понесених витрат.

Товар, що надійшов безпосередньо від постачальника або від транспортної організації, приймається за кількістю і якістю. Це означає, що підприємство-одержувач товару повинно перевірити спочатку якість тари, в якій товар надійшов, проконтролювати умови його доставки (температурний режим, герметичність упаковки, схоронність, неушкодженість при перевезенні тощо). Якщо товар надійшов у неушкодженій тарі, то його приймання за якістю і комплектністю проводиться, як правило, на складі одержувача. При цьому приймання товару і оформлення документів повинно бути здійснено у десятиденний термін, якщо постачальник і покупець розташовані в одному місті, або у двадцятиденний термін, якщо вони знаходяться у різних населених пунктах. При одержанні товару, що швидко псується, його приймання необхідно завершити протягом однієї доби після надходження на склад. У той же час право на складання акта про не-

відповідність товару за якістю залишається за одержувачем протягом чотирьох місяців після його приймання (у випадках виникнення такої ситуації у процесі підготовки товару до продажу або безпосередньо при його реалізації).

Якщо при прийманні товару виявлено, що він не відповідає вимогам якості, або тара, в якій надійшов товар, пошкоджена, одержувач зобов'язаний призупинити приймання товару, скласти акт на оглянутий і прийнятий товар, вказавши в ньому, які саме дефекти виявлено, і запросити для закінчення приймання товару представника постачальника. При цьому необхідно забезпечити зберігання вантажу, що надійшов, у нормальних для нього умовах і не допустити його змішування з аналогічним (однорідним) товаром, якщо такий є на складі.

Якщо на запрошення одержувача представник постачальника не з'явився, перевірка якості товару проводиться експертом бюро товарних експертиз або представником відповідної інспекції з якості. Акт про фактичну якість товару складають у день закінчення його приймання і підписують посадові особи, що брали участь у перевірці якості та комплектності товару. Особа, яка не згодна зі змістом акта, зобов'язана його підписати із застереженнями про незгоду і викласти свою думку, пояснити причину відмови від беззастережного підписання акта.

Якщо при прийманні товару у присутності представника постачальника виявлена нестача товару порівняно з даними транспортних або супровідних документів постачальника (рахунка-фактури, специфікації тощо), результати приймання товару за кількістю (масою, обсягом) оформляють «Актом про приймання матеріалів» т. ф. № М-7 (так звані «комерційні» акти). Акт складають у двох примірниках в той же день, коли виявлено нестачу товару. Для оформлення претензії постачальнику до акта додають:

- копії супровідних документів або зіставної (порівняльної) відомості;
- квитанції залізничної станції (порту) призначення про перевірку маси вантажу, якщо така перевірка проводилася;
- пломби від тарних місць, в яких виявлено нестачу;
- оригінал транспортного документа (накладної, коносаменту тощо);
- інші документи, які можуть засвідчити причину виникнення нестачі.

Порядок подання претензії, терміни її розгляду, повідомлення позивачу про результати розгляду претензії, відповідальність

за порушення терміну розгляду претензії та інші питання, пов'язані з виконанням умов договору постачання, регламентуються Господарським процесуальним кодексом України (ГПК). Згідно з цим кодексом підприємство, що порушило майнові права і законні інтереси партнера, зобов'язане відновити їх, не чекаючи претензії. Підприємство, права і законні інтереси якого порушені, для врегулювання спірних питань звертається до «порушника» з письмовою претензією.

У претензії необхідно вказати:

- повне найменування, поштові реквізити заявника претензії та підприємства, якому вона подається, дату подання претензії та її номер;
- обставини, на підставі яких подано претензію; докази, що стверджують ці обставини; посилання на відповідні нормативні акти;
- вимоги заявника;
- суму претензії та її розрахунок (якщо претензія стосується грошового відшкодування), платіжні реквізити заявника претензії;
- перелік документів, що додаються до претензії.

Претензію підписує керівник підприємства-заявника або його заступник. Вона надсилається адресату замовленням (цінним) листом або вручається особисто під розписку посадовій особі відповідача.

Претензія підлягає розгляду у місячний термін з дати її одержання. Результати розгляду претензії повідомляються заявнику письмово. Якщо заявник не згоден з результатом розгляду претензії постачальником (відповідачем), він може звернутися до суду для вирішення спірного питання відповідно до законодавства.

У разі порушення встановленого законодавством терміну розгляду претензії або залишення її без відповіді суд при розв'язанні спірного питання має право стягнути з порушника штраф у доход державного бюджету в розмірі 2% від суми претензії, але не менше п'яти і не більше ста розмірів неоподаткованого мінімуму доходів громадян.

Бухгалтерський облік розрахунків за претензіями ведеться на субрахунку 374 «Розрахунки за претензіями». Аналітичний облік цих розрахунків необхідно організувати окремо за кожною претензією з відображенням дати виникнення та погашення (списання) заборгованості. З цією метою використовують «Відомість 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами» (при журнально-ордерній формі обліку) або відповідну машинограму (при комп'ютерних формах обліку).

Найпоширеніші господарські операції з обліку розрахунків за претензіями наведено у табл. 5.5.

Таблиця 5.5

## Бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за претензіями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Проведена попередня оплата за товари	371	311	12000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ у сумі передоплати	641	644	2000
3	Оприбутковано фактично отримані товари на склад: купівельна вартість без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	281 644	631 631	9800 1960
4	Зарахована частка попередньої оплати у погашення заборгованості постачальнику (у розмірі вартості фактично отриманого товару)	631	371	11760
5	Заявлена претензія постачальнику за недостачу товарів	374	371	240
6	Одержано від постачальника товари у погашення заборгованості за претензією: купівельна вартість без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	281 644	374 374	150 30
7	Невідшкодовану заборгованість за претензією постачальник погасив грошима на поточний рахунок	311	374	60
8	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ при поверненні передоплати (методом «червоне сторно»)	641	644	(10)
9	Відображено суму претензії у частині штрафних санкцій за порушення умов договору постачання	374	715	20
10	Одержано від постачальника товар з наступною оплатою (вартість фактично оприбуткованого товару): купівельна вартість без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	281 641	631 631	7000 1400
11	При прийманні на складі (розпакуванні контейнера) виявлена недостача товару, на яку заявлена претензія постачальнику: за купівельною вартістю без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	374 641	281 631	220 (44)
12	Визнана постачальником сума претензії, віднесена на зменшення заборгованості покупця	631	374	220
13	Перераховано постачальнику за товар (після врегулювання претензії)	631	311	8136

Можливі й інші варіанти відображення в обліку розрахунків за претензіями.

### 5.3.4. Облік реалізації товарів і торгових націнок

Характерною особливістю підприємств роздрібною торгівлі є те, що вони, як правило, ведуть облік товарів за цінами продажу, за якими товари будуть продані безпосереднім споживачам, що зручно для організації обліку матеріальної відповідальності торгових працівників (продавців). Це зумовлює необхідність при оприбуткуванні товару від постачальника та передачі його під звіт продавцю (у торговий зал) визначати і відображати в обліку відповідну суму націнки на товар.

**Торгова націнка** – це різниця між продажною і купівельною (первісною) вартістю товару, тобто між вартістю товару за ціною продажу і його фактичною собівартістю. Сума торгової націнки повинна забезпечити покриття витрат торгового підприємства на реалізацію товару, сплату податкового зобов'язання з ПДВ та одержання певної суми прибутку (рис. 5.1).

При невеликому асортименті товарів підприємства роздрібною торгівлі визначають націнку індивідуально на кожен вид товару в конкретній сумі. Наприклад, якщо підприємство, яке придбало товару на 300 грн (вартість з ПДВ), власну торгову націнку встановило на суму 100 грн, то загальна сума націнки становитиме: Націнка = Сума ПДВ з купівельної вартості товару (50 грн) + Націнка на купівельну вартість (100 грн) + Сума ПДВ на торгову націнку ( $100 \cdot 0,2 = 20$  грн) = 170 грн, а продажна вартість товару дорівнюватиме  $250 + 170 = 420$  грн.

При великому товарному асортименті суму торгової націнки визначають за встановленим відсотком до купівельної вартості



Рис. 5.1. Структура торгової націнки підприємства роздрібною торгівлі

товару. Наприклад, підприємство роздрібної торгівлі придбало товару на 6000 грн. (вартість з ПДВ), рівень торгової націнки, встановлений у відсотках до купівельної вартості (50%), становитиме  $6000 \cdot 0,5 = 3000$  грн, а продажна вартість товару  $6000 + 3000 = 9000$  грн. У даному разі торгова націнка (3000 грн) буде компенсувати суму ПДВ з купівельної вартості товару (1000 грн), суму ПДВ з торгової націнки – 500 грн та суму для покриття витрат підприємства і отримання прибутку – 1500 грн.

Розмір торгової націнки може застосовуватися у відсотках до купівельної вартості товару без суми ПДВ. У такому випадку суму націнки визначають аналогічно першому варіанту:

$$1000 + 5000 \cdot 0,5 + 500 = 4000 \text{ грн.}$$

Звідси продажна вартість товару становитиме:

$$5000 + 4000 = 9000 \text{ грн.}$$

Для обліку торгової націнки призначено субрахунок 285 «Торгова націнка», який за своєю будовою і призначенням є регулюючим, контрарним, контрактивним до основного рахунка 282 «Товари в торгівлі». Використання цих субрахунків дає можливість одночасно мати інформацію про дві оцінки товарів: за цінами продажу (на субрах. 282) та за фактичною собівартістю (різниця показників субрах. 282 та 285).

Субрахунок 285 за відношенням до балансу є пасивним: нарахована сума торгової націнки відображається за кредитом субрахунка, а її списання – за дебетом. Сальдо на цьому субрахунку може бути лише за кредитом. Воно характеризує суму торгової націнки на нереалізовані товари (дебетове сальдо субрахунка 282).

Суму торгової націнки на реалізовані товари визначають як добуток продажної вартості реалізованих товарів на середній відсоток торгової націнки. Останній розраховують діленням суми залишку торгових націнок на початок звітнього місяця (ТНп – сальдо початкове за кредитом субрах. 285) і торгових націнок на одержані у звітному місяці товари (ТНзв – оборот за кредитом субрах. 285) на суму продажної вартості залишку товарів на початок місяця (Тп – сальдо початкове субрах. 282) та продажної вартості одержаних у звітному місяці товарів (Тзв – оборот за дебетом субрах. 282):

$$V_{ТН} = \frac{ТНп + ТНзв}{Тп + Тзв} \cdot 100\%. \quad (5.1)$$

Сума торгової націнки, що припадає на реалізовані товари, становить:

$$ТН_{\text{реал.}} = \text{Треал.} \cdot \text{Втн}, \quad (5.2)$$

де  $ТН_{\text{реал.}}$  – сума націнки на реалізований товар, грн;  
 $Треал.$  – продажна вартість реалізованого товару, грн;  
 $Втн$  – середній відсоток торгової націнки, %.

Собівартість реалізованих товарів визначають як різницю між продажною вартістю реалізованого товару та сумою націнки, що на нього припадає:

$$С_{\text{реал.}} = \text{Треал.} - ТН_{\text{реал.}}, \quad (5.3)$$

де  $С_{\text{реал.}}$  – собівартість реалізованого товару, грн.

В обліку операції з реалізації товарів і торговою націнкою відображаються такими проводками (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

## Відображення в обліку торгової націнки

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержано товар від постачальника: купівельна вартість без ПДВ	282	631	5000
		641	631	1000
2	Відображено суму торгової націнки на придбані товари	282	285	4000
3	Реалізовано товар за готівку	301	702	7800
4	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у сумі доходу від реалізації	702	641	1300
5	Списано торгову націнку на реалізований товар	285	282	2660
6	Списано фактичну собівартість реалізованого товару	902	282	5140

У нашому прикладі сальдо початкове на субрахунку 282 становило 16800 грн, а на субрахунку 285 – 4800 грн. Враховуючи ці дані, середній відсоток націнки становить:

$$\text{Втн} = (4800 + 4000) : (16800 + 9000) \cdot 100 = 34,11\%,$$

сума торгової націнки на реалізований товар

$$ТН_{\text{реал.}} = 7800 \cdot 34,11 : 100 = 2660 \text{ грн},$$

а собівартість реалізованого товару

$$С_{\text{реал.}} = 7800 - 2660 = 5140 \text{ грн}.$$

Сальдо кінцеве на субрахунку 282 буде дорівнювати 18000 грн, а на субрахунку 285 – 6140 грн. Таким чином, середній відсоток торгової націнки на залишок нереалізованого товару становить:

$$В_{тн} = 6140 : 18000 \cdot 100 = 34,11\%,$$

що відповідає середньому відсотку націнки на реалізований товар. Це свідчить про правильність виконаних розрахунків.

Якщо підприємство роздрібною торгівлі одержує товар від постачальника за фіксованою (регульованою державними органами) реалізаційною ціною, то на такий товар постачальник надає торговому підприємству знижку з реалізаційної ціни. У такому випадку на субрахунку 285 буде відображено суму одержаних торгових знижок. Наприклад, підприємство торгівлі отримало від постачальника товарів на суму 8400 грн за реалізаційною ціною з ПДВ, торгова знижка склала 10%, тобто 840 грн, а сума до сплати – 7560 грн. В обліку ця операція буде відображена такими проводками:

- 1) Д-т субрах. 282 – 6300 грн,  
Д-т субрах. 641 – 1260 грн,  
К-т субрах. 631 – 7560 грн;
- 2) Д-т субрах. 282 – 2100 грн,  
К-т субрах. 285 – 2100 грн.

Сума другої проводки визначена додаванням торгової знижки (840 грн) і суми ПДВ у вартості одержаного товару (1260 грн).

Списання торгової знижки, що припадає на реалізований товар, здійснюють аналогічно списанню торгової націнки.

### **5.3.5. Облік транспортно-заготівельних витрат**

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» до складу первісної вартості товарів, придбаних за гроші, включають суму транспортно-заготівельних витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням таких товарів.

До транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) відносять витрати, пов'язані з придбанням товарів: оплата за навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування товарів усіма видами транспорту, страхування ризиків транспортування і т. ін. Необхідно враховувати, що до складу транспортних витрат відносять не лише вартість транспортних послуг сторонніх організацій, а й витрати торгового підприємства на доставку придбаних товарів власним або орендованим транспортом (вартість пального та інших матеріалів, оплата відрядження водіям, оренда плата за автомобіль, оплата праці експедитора і водія тощо).

Облік ТЗВ можна вести одним з двох методів:

- методом прямого розподілу з включенням суми ТЗВ безпосередньо до фактичної собівартості придбаних товарів;
- методом обліку ТЗВ загальною сумою на окремому субрахунку з наступним розподілом їх між залишком товарів на кінець місяця та реалізованими за звітний місяць товарами.

Метод прямого розподілу ТЗВ полягає в тому, що суму цих витрат розподіляють між конкретними одиницями придбаних товарів. Базою розподілу ТЗВ у цьому випадку може бути кількість одиниць, маса або вартість придбаного товару. Цей метод розподілу ТЗВ є досить точним, але його застосування можливе лише за умови, що витрати на заготівлю можна ідентифікувати з конкретними одиницями (видами) товару та їх сума стає відома підприємству одночасно з купівельною вартістю товару. Тому цей метод більш поширений при торгівлі великогабаритними, дорогоцінними, ексклюзивними екземплярами товарів. В обліку ці операції відображають такими записами (табл. 5.7).

При передачі такого товару в роздрібну торгівлю (у магазин і т. ін.) його оцінюють за фактичною собівартістю.

У тих випадках, коли технічно неможливо або недоцільно відносити ТЗВ прямо до собівартості конкретних товарів, їх накопичують протягом місяця на окремому субрахунку у складі

Таблиця 5.7

**Відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат, віднесених безпосередньо на собівартість придбаних товарів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано одержаний від постачальника товар: купівельна вартість без ПДВ	281	631	4000
		641	631	800
2	Сплачено транспортній організації за перевезення купленого товару	685	311	300
3	Відображено в обліку витрати з перевезення товару: вартість послуги без ПДВ	281	685	250
		641	685	50
4	Списано витрати на відрядження працівника торгового підприємства, пов'язані з придбанням товару	281	372	100
5	Нарахована оплата праці за розвантажувальні роботи з відрахуваннями на соціальні заходи і т. ін.	281	661, 65	80

синтетичного рахунку 28 «Товари» (субрахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати»), а потім розподіляють за середнім відсотком до вартості реалізованих за місяць товарів та залишку товарів на кінець місяця (на складі та у магазині). Це буває у тих випадках, коли одночасно придбавають великий асортимент товарів і визначити частку ТЗВ, що припадає на кожен вид товару, практично неможливо або ж коли сума ТЗВ може бути правильно визначена лише в кінці місяця. Такий метод розподілу ТЗВ у роздрібній торгівлі використовують значно частіше, ніж метод прямого розподілу.

Суть методу розподілу ТЗВ за середнім відсотком полягає у визначенні середнього відсотка ТЗВ у відношенні до загальної продажної вартості товару. Визначений таким чином середній відсоток ТЗВ виконує роль коефіцієнта їх розподілу. Помноживши цей коефіцієнт на вартість реалізованого товару, визначають суму ТЗВ, що припадає на реалізований товар і підлягає списанню та віднесенню на собівартість останнього. Решта ТЗВ відноситься до залишку нереалізованих товарів на кінець місяця.

Середній відсоток ТЗВ визначають за формулою:

$$\%ТЗВс = (ТЗВпоч + ТЗВнад) : (Тпоч + Тнад), \quad (5.4)$$

де ТЗВпоч – сума ТЗВ на початок місяця;

ТЗВнад – сума ТЗВ за звітний місяць;

Тпоч – вартість товарів на початок місяця;

Тнад – вартість товарів, що надійшли (прибутковані) за звітний місяць.

У даному розрахунку вартість товару доцільно брати за ціною придбання, тобто без суми ПДВ і ТЗВ. Суму ТЗВ, що припадає на реалізовані товари, визначають за формулою:

$$ТЗВ \text{ виб} = Т\text{виб} \cdot \%ТЗВс, \quad (5.5)$$

де Твиб – вартість реалізованих за звітний місяць товарів за ціною придбання.

Таку методику розподілу ТЗВ доцільно застосовувати підприємствам, у яких частина товарів зберігається на складі, а частина – безпосередньо у магазині і які використовують різні методи оцінки товарів: на складі – за купівельною вартістю, а у магазині – за ціною продажу.

Розглянемо такий приклад:

а) залишки на початок місяця на рахунках обліку товарів  
281 «Товари на складі» – 150000 грн (за купівельною вартістю);

282 «Товари у торгівлі» – 250000 грн (за продажною вартістю);

- 285 «Торгова націнка» – 80000 грн;  
 289 «Транспортно-заготівельні витрати» – 20000 грн;  
 б) господарські операції за звітний період (табл. 5.8).

в) сума транспортно-заготівельних витрат, що припадає на залишок товарів на складі та у магазині

$$(20000 + 2000) : (150000 + 250000 - 80000 + 25000) \cdot (150000 + 250000 - 80000 + 25000 - 61511) = 18078 \text{ грн,}$$

або  $20000 + 2000 - 3922 = 18078 \text{ грн;}$

Таблиця 5.8

**Відображення в обліку господарських операцій з розподілу транспортно-заготівельних витрат за середнім відсотком**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержано на склад товар від постачальника: купівельна вартість без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	281	631	25000
		641	631	5000
2	Відображено транспортні витрати з перевезення придбаного товару: вартість послуг з перевезення без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	289	631	2000
		641	631	400
3	Передано товар зі складу в магазин: за купівельною вартістю торгова націнка на переданий товар	282	281	20000
		282	285	8000
4	Реалізовано товар за готівку	301	702	90000
5	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у вартості реалізованого товару	702	641	15000
6	Списується сума торгової націнки на реалізований товар $(80000 + 8000) : (250000 + 20000 + 8000) \cdot 90000 = 28489$	285	282	28489
7	Списується купівельна вартість реалізованого товару $90000 - 28489 = 61511 \text{ грн}$	902	282	61511
8	Списується сума транспортно-заготівельних витрат, що припадає на реалізований товар $(20000 + 2000) : (150000 + 250000 - 80000 + 25000) \cdot 61511 = 3922 \text{ грн}$	902	289	3922
9	Списуються на фінансові результати: собівартість реалізованого товару $61511 + 3922 = 65433 \text{ грн}$ дохід від реалізації $90000 - 15000 = 75000 \text{ грн}$	791	902	65433
		702	791	75000

г) за наведеними даними залишки на рахунках на кінець місяця становитимуть:

- на субрах. 281 – 155000 грн; на субрах. 285 – 59511 грн;
- на субрах. 282 – 188000 грн; на субрах. 289 – 18078 грн.

З наведеного прикладу видно, що в сумі торговельної націнки повинна бути врахована і частка на покриття транспортно-заготівельних витрат.

Ті ж підприємства роздрібною торгівлі, що реалізують товари, які швидко псуються і які не можна тривалий час зберігати на складі, облік придбаних товарів ведуть лише за цінами продажу. Таким підприємствам П(С)БО 9 «Запаси» рекомендує розподіляти ТЗВ за середнім відсотком, розрахованим не до купівельної, а до продажної вартості товарів. Але і в цьому випадку, на нашу думку, сума торгової націнки повинна включати певну частку на покриття ТЗВ (хоча П(С)БО 9 передбачає дещо іншу методику обліку і розподілу ТЗВ).

Розглянемо методику таких розрахунків на прикладі операцій, подібних до попереднього прикладу:

- а) сальдо на початок місяця на субрахунках
  - 282 – 150000 грн (продажна вартість);
  - 285 – 60000 грн (торгова націнка);
  - 289 – 12000 грн (транспортно-заготівельні витрати);
- б) господарські операції за звітний період (табл. 5.9)
- в) залишки на субрахунках на кінець місяця становитимуть:
  - субрах. 282 – 114200 грн;
  - субрах. 285 – 43572 грн;
  - субрах. 289 – 8421 грн.

За методикою, передбаченою П(С)БО 9 «Запаси», сума торгової націнки не повинна покривати транспортно-заготівельні витрати, тобто у нашому прикладі вона повинна становити не 20200 грн, а лише 16700 грн. Відповідно повинно бути меншим і початкове сальдо на субрахунках 285 (не 60000, а 48000 грн) і 282 (не 150000, а 138000 грн). Продажна вартість товару в цьому випадку буде складатися з вартості товару в торгівлі (дебет рахунка 282) та суми транспортно-заготівельних витрат (дебет субрахунка 289).

Використовуючи методику, запропоновану П(С)БО 9, визначимо:

- а) суму торгової націнки на реалізований товар (Д-т субрах. 285 – К-т субрах. 282)
 
$$(48000 + 16700) : (138000 + 40000 + 16700 + 12000 + 3500) \cdot 96000 = 29549 \text{ грн.}$$

Таблиця 5.9

## Відображення на рахунках господарських операцій з обліку розподілу та списання ТЗВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержано товар від постачальника в магазин (завезено транспортом постачальника):			
	купівельна вартість без ПДВ	282	641	40000
	вартість транспортних витрат без ПДВ	289	631	3500
	сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	8700
	сума торгової націнки, визначена торговим підприємством	282	285	20200
2	Перераховано постачальнику за товар і послуги з перевезення	631	311	52200
3	Реалізовано товар за готівку	301	702	96000
4	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	702	641	16000
5	Списується сума торгової націнки на реалізований товар (60000 + 20200) : (150000 + 40000 + 20200) · 96000 = 36628 грн	285	282	36628
6	Списується купівельна вартість реалізованого товару 96000 – 36628 = 59372 грн	902	282	59372
7	Списується сума ТЗВ, що припадає на реалізований товар (12000 + 3500) : (150000 + 40000 + 20200) · 96000 = 7079 грн	902	289	7079
8	Віднесено на фінансові результати: собівартість реалізованого товару 59372 + 7079 = 66451 грн	791	902	66451
	доход від реалізації 96000 – 16000 = 80000 грн	702	791	80000

б) суму ТЗВ на реалізований товар (Д-т субрах. 902 – К-т субрах. 289)

(12000 + 3500) : (138000 + 40000 + 16700 + 12000 + 3500) · 96000 = 7079 грн.;

в) купівельну вартість реалізованого товару (Д-т субрах. 902 – К-т субрах. 282)

96000 – 29549 – 7079 = 59372 грн.

Як бачимо, обидві розглянуті методики забезпечують однакові результати, але перша більш адекватна практиці бухгалтерсь-

кого обліку. При використанні методики, запропонованої П(С)БО 9, аналітичні рахунки торгових працівників (матеріально відповідальних осіб) та їх товарні звіти необхідно звіряти з підсумками початкового сальдо і оборотів за дебетом одночасно двох субрахунків (282 і 289), що зумовлює певні незручності, тоді як у першому варіанті продажна вартість товару буде ідентична показникам одного субрахунка 282 «Товари в торгівлі». Яку з методик доцільніше використовувати, залежить від конкретних умов діяльності торгового підприємства.

### 5.3.6. Облік операцій з тарою

**Тара** – це предмети, що призначені для упаковки, зберігання, транспортування, передпродажної підготовки і продажу продукції або товару. Рух тари, тобто надходження від постачальників чи покупців (нової, з товаром або поворотної), з власного виробництва, відпуск тари на сторону або для пакування товару і тому подібні операції з тарою повинні бути оформлені відповідними первинними документами аналогічно оформленню руху товарів або продукції.

Основними завданнями обліку тари є:

- правильне і своєчасне документальне оформлення руху тари;
- забезпечення контролю за збереженням тари на всіх етапах її руху та зберігання;
- дотримання норм витрат тари і пакувальних матеріалів та порядку їх обліку з урахуванням особливостей упаковки та виду тари;
- своєчасне складання звітності про наявність та стан тари і подання її керівництву для прийняття відповідних управлінських рішень;
- контроль за витратами на ремонт тари, визначення ефективності її використання та фінансових результатів від операцій з тарою.

У практичній діяльності використовують класифікації тари за різними ознаками:

- а) за призначенням – виробнича, транспортна, споживча, спеціальна (консервуюча);
- б) за матеріалами виготовлення – скляна, дерев'яна, металева, полімерна, паперова, картонна, тканинна, комбінована;
- в) за технологією виготовлення – видувна, литна, пресована, термоформована, зварна полімерна тощо;

г) за кратністю використання – одноразова, багаторазова (інвентарна, поворотна заставна і незаставна, неповоротна).

Для організації бухгалтерського обліку тари важливе значення має саме її класифікація за кратністю використання.

Одноразова тара використовується лише один раз кінцевим споживачем, не підлягає поверненню і не приймається від покупців (коробки для пакування цукерок, електротоварів, бляшані банки для пива, консервів тощо). При придбанні та продажу товару в разовій тарі до його договірної вартості вже включено вартість тари й окремо її не виділяють і не обліковують.

Поворотна тара підлягає поверненню продавцю товару. До неї, як правило, відносять дерев'яну (ящики, бочки, діжки та ін.), картонну (ящики з гофрованого і плоского склеєного картону та ін.), скляну (пляшки, банки, бутилі та ін.), металеву і пластмасову (бочки, фляги, ящики, бідони, кошики тощо), із тканих і нетканих матеріалів (мішки тканинні, пакувальні тканини, неткані пакувальні полотна та ін.) і спеціально виготовлену для затарювання певного виду товару. Головним критерієм при визначенні поворотності тари є положення відповідного договору купівлі-продажу.

Поворотна тара буває заставною і незаставною.

Поворотну тару називають заставною, якщо покупець для гарантії її повернення надає (сплачує) продавцю кошти в сумі вартості тари. Ці кошти повертають покупцю товару при поверненні тари. Відсутність подібної грошової застави означає, що тара є незаставною. Конкретні строки повернення тари передбачаються угодами сторін (поставки, купівлі-продажу).

Право власності на поворотну тару, як правило, переходить до одержувача, якщо інше не передбачено договором. Це положення має важливе значення для організації аналітичного обліку тари: якщо право власності на поворотну тару залишається за продавцем (постачальником) товару, то покупець зобов'язаний повернути йому саме ту тару, в якій він одержав товар, не підмінюючи її і не змішуючи з іншою тарою навіть одного і того виду і якості. Це зумовлює необхідність ідентифікації тари та її індивідуального обліку і зберігання у покупця. Якщо ж право власності на поворотну тару переходить до одержувача товару, то він зобов'язаний повернути постачальнику аналогічну кількість тари того самого виду і якості, але не обов'язково саме ту, в якій було одержано конкретну партію товару, тобто він має право замінити одержану тару аналогічною. Це спрощує її зберігання і облік.

Поворотна тара підлягає поверненню постачальнику в 30-денний термін, якщо інше не передбачено спеціальними правилами і угодами. Тара повинна бути повернена у стані, придатному для повторного використання, комплектною, очищеною від залишків товару. При пошкодженні поворотної тари винуватець здійснює її ремонт за власний рахунок.

Синтетичний облік тари підприємства торгівлі ведуть на різних рахунках:

- 10 «Основні засоби»:
  - субрахунок 109 «Інші основні засоби» – інвентарна тара з терміном використання понад один рік і первісною вартістю понад встановлену на підприємстві межу (зазвичай понад 1000 грн);
  - 11 «Інші необоротні матеріальні активи»:
    - субрахунок 115 «Інвентарна тара» – інвентарна тара зі строком використання більше одного року (крім багатооборотної тари-обладнання, що підлягає поверненню постачальникам) і первісною вартістю до 1000 грн за одиницю;
    - 20 «Виробничі запаси»:
      - субрахунок 204 «Тара і тарні матеріали» – тара з-під матеріалів та інших предметів матеріально-технічного оснащення;
      - 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» – інвентарна тара з терміном використання до одного року;
      - 28 «Товари»:
        - субрахунок 281 «Товари на складі» – склотара під товарами на складі;
        - субрахунок 282 «Товари в торгівлі» – склотара під товарами і порожня у пунктах продажу товарів;
        - субрахунок 284 «Тара під товарами» – порожній посуд на тарних складах, інша тара під товарами і порожня.

Аналітичний облік тари ведуть у кількісних і грошовому вимірниках за окремими матеріально відповідальними особами, місцями її зберігання (використання), видами і призначенням.

Облік тари ведуть за такою оцінкою:

- а) інвентарна тара, що обліковується у складі необоротних активів, – за первісною вартістю згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби»;
- б) тара з тканини – за вартістю, зазначеною у документах постачальника;
- в) дерев'яна і картонна тара – за цінами придбання згідно з П(С)БО 9 «Запаси»;
- г) тара власного виготовлення – за фактичною собівартістю виготовлення згідно з П(С)БО 16 «Витрати»;
- д) склотара – за заставною вартістю.

Торговельні підприємства можуть вести облік тари (крім інвентарної) за середніми обліковими цінами, встановленими керівництвом підприємства для окремих видів (груп) тари. У такому випадку різницю між вартістю придбанної тари та її середньою обліковою оцінкою відносять на субрахунок 285 «Торгова націнка».

Більшість підприємств роздрібно́ї торгівлі здійснюють операції з продажу товарів у одноразовій або поворотній заставній тарі. Відвантаження товару постачальниками часто здійснюється на умовах попередньої оплати (передоплати). До вартості партії придбаного товару додають заставну вартість тари, а вартість поверненої постачальнику тари вираховують з вартості наступної партії поставленого товару. Після повернення тари постачальник перераховує покупцеві суму застави. Якщо право власності на заставну тару залишається за постачальником, то покупець обліковує таку тару на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» (субрахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»). При недотриманні терміну повернення тари постачальнику, визначеної нормативними актами і контрактом, покупець сплачує штраф за порушення умов договору, а вартість такої тари підлягає оподаткуванню ПДВ (табл. 5.10).

Одним з видів заставної тари є скляна тара. До скляної тари з-під харчових продуктів та консервів вітчизняного і зарубіжного

Таблиця 5.10

#### Відображення в обліку операцій із заставною тарою

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано попередню оплату постачальнику за товар	371	311	25000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ у сумі попередньої оплати	641	644	5000
3	Перерахована сума застави за тару – ящики (1000 шт. · 5 грн за шт. = 5000 грн) Відображено суму застави на забалансовому рахунку	377	311	5000
		05	–	5000
4	Оприбутковано одержаний від постачальника товар: купівельна вартість без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ Заставна тара, прийнята на відповідальне зберігання	281	631	20000
		644	631	5000
		023	–	5000

Продовження табл. 5.10

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
5	Зарахована сума передоплати у покриття заборгованості постачальнику	631	371	25000
6	Поверено постачальнику заставну тару: вчасно (в термін, передбачений договором) з порушенням терміну	– –	023 023	3000 2000
7	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ на вартість поверненої із запізненням тари	949	641	400
8	Перераховано постачальнику штраф за порушення терміну повернення тари	948	311	200
9	Одержано від постачальника суму застави Відображено на забалансовому рахунку суму поверненої застави	311 –	377 05	5000 5000

виробництва, яка може бути поворотною та мати заставну ціну, відносять:

– тару з-під вина, горілки, лікерогорілчаних виробів, мінеральної води, пива та безалкогольних напоїв. Термін повернення такої тари визначено додатком 2 до «Правил використання, обігу і повернення засобів пакування багаторазового використання в Україні», затверджених наказом Міністерства державних ресурсів України від 16.06.92 р. № 15 (зі змінами та доповненнями);

– тару з-під молока, вершків та кисломолочних продуктів (термін повернення – 2 дн.);

– тару з-під олії (термін повернення: 50 дн. – при поставках в межах одного міста, 60 дн. – при поставках з інших населених пунктів);

– тару з-під соків, сиропів, екстрактів, консервів, рибної та м'ясорослинної продукції, оцту, хрину, меду, продуктів дитячого харчування і т. ін. (термін повернення визначається договором постачання).

Вартість битої скляної тари в межах встановлених норм заховується у погашення боргу при поверненні.

Особливості обліку скляної тари виникають при продажу роздрібними торговими підприємствами товару, розлитого, розфасованого, упакованого і т. ін. в скляну тару, покупцям за готівку з одночасною видачею останнім (як кінцевим споживачам) товарного або касового чека (при розрахунках з використанням РРО). У даному випадку датою виникнення податкового зобов'я-

зання з ПДВ у продавця є дата оприбуткування грошей у касу. При цьому базою для визначення суми ПДВ є загальна вартість проданого товару (з урахуванням вартості склотари). Таким чином, скляна тара переходить до складу звичайного товару з виникненням у продавця валового доходу на загальну вартість проданого товару разом з вартістю тари під товаром. Якщо зворотний рух тари від кінцевого споживача здійснюється через роздрібні торгові підприємства, то склотара у населення закуповується без ПДВ, а тому права на податковий кредит з ПДВ у покупців тари не виникає.

Розглянемо порядок відображення в обліку операцій зі скляною тарою у підприємствах роздрібною торгівлі (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

**Відображення в обліку підприємств роздрібною торгівлі операцій зі скляною тарою**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Перераховано передоплату постачальнику за товар	371	311	4800
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у сумі передоплати	641	644	800
3	Перераховано постачальнику заставу за тару	377	311	400
	Врахована сума застави на забалансовому рахунку	05	—	400
4	Оприбутковано товар від постачальника:			
	купівельна вартість без ПДВ	282	631	4000
	сума податкового кредиту з ПДВ	644	631	800
	вартість заставної склотари	284	685	400
	Відображено вартість заставної тари за балансом	023	—	400
5	Зараховано передоплату в покриття заборгованості постачальнику	631	371	4800
6	Вартість тари включено до вартості товару	282	284	400
7	Визначена торгова націнка в сумі:			
	ПДВ на товар			800
	ПДВ на тару			80
	торгова націнка на товар			400
	ПДВ на торгову націнку			80
	Загальна сума торгової націнки	282	285	1360
8	Реалізовано товар за готівку (у повному обсязі)	301	702	5760
9	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у сумі виторгу	702	641	960

Продовження табл. 5.11

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
10	Списано суму торгової націнки на реалізований товар	285	282	1360
11	Списано собівартість реалізованого товару	902	282	4400
12	Закуплена склотара у населення	284	301	300
13	Повернено постачальнику заставну тару	685	284	400
	Відображено повернення заставної тари за балансом	–	023	400
14	Відображено відхилення заставної вартості склотари від вартості її закупівлі у населення	284	719	100
15	Одержано повернення суми застави від постачальника	311	377	400
	Відображено суму поверненої постачальником застави у забалансовому обліку	–	05	400

Підставою вибуття тари з підприємства, крім її реалізації разом з товаром, можуть бути: бій, псування, недостача, виявлена при інвентаризації, тощо. Результатами операцій з тарою можуть бути витрати, втрати і доходи.

До складу витрат з тари відносять:

- амортизацію власної інвентарної тари і тари-обладнання;
- амортизацію багаторазової заставної тари, що відшкодується постачальнику відповідно до умов постачання;
- витрати на ремонт тари;
- витрати на очищення і санітарну обробку (дезинфекцію) тари;
- вартість тари, списаної за непридатністю для подальшого використання і т. ін.

Витрати і втрати за операціями з тарою відображають на рахунку 93 «Витрати на збут», крім втрат з вини матеріально відповідальних осіб та недостач і псування тари понад встановлені норми. Вартість останніх утримується з винуватців.

### 5.3.7. Облік реалізації товарів зі знижками

З метою стимулювання попиту на товари підприємства роздрібною торгівлю досить часто приймають рішення про застосування системи знижок. Це можуть бути знижки при розпродажу товарів сезонного використання, знижки при придбанні товарів на велику суму одночасно («оптовим» покупцям) або ж за пев-

ний період («постійним» покупцям), знижки у передсвятковій та святковій дні, знижки певним категоріям покупців (інвалідам, пенсіонерам, ветеранам тощо).

За часом надання усі знижки можна поділити на дві групи:

- знижки, що надаються в момент продажу товару;
- знижки, що надаються після продажу товару.

Рішення про надання знижок певного виду або певній категорії покупців повинно бути оформлене відповідним наказом або розпорядженням керівника торгового підприємства. У цьому наказі (розпорядженні) необхідно чітко і конкретно зазначити умови надання знижок, їх розміри, період застосування (з якого по яке число), найменування товарів або товарних груп, стосовно яких будуть застосовуватися знижки. При оформленні реалізації товару сума торгової знижки обов'язково повинна бути вказана у розрахунковому документі (касовому чеку і т. ін.).

Торговельні знижки під час продажу товарів можуть надаватися на різних умовах:

- у фіксованому розмірі;
- при придбанні товару одним покупцем на певну суму або кількох одиниць товару одного найменування;
- за пред'явленням покупцем дисконтної картки: спеціалізованої або універсальної. Перша призначена для придбання товару в певному торгово-сервісному підприємстві, друга – повсюдно.

У бухгалтерському обліку доход від реалізації товару за мінусом суми знижки відображають за кредитом субрахунка 702 «Доход від реалізації товарів», а на суму наданої покупцям знижки зменшується торгова націнка записом за дебетом субрахунка 285 «Торгова націнка» і кредитом субрахунка 282 «Товари в торгівлі».

Розглянемо такий приклад. На початок місяця сальдо на дебеті субрах. 282 становило 24000 грн, а на кредиті субрах. 285 – 6000 грн. За звітний місяць відбулися такі господарські операції (табл. 5.12).

Таким чином, після відображення наведених господарських операцій залишки на субрахунках обліку товарів становитимуть: на дебеті субрах. 282 – 17200 грн, на кредиті субрах. 285 – 5175 грн, а середній відсоток націнки на залишок товару (30,1%) дорівнює відсотку націнки на реалізований товар, що свідчить про правильність його розрахунку і застосування.

Особливим видом знижок, що надаються в момент продажу товарів, є бонусні знижки.

Бонусний дисконт цікавий тим, що встановлений відсоток знижки накопичується при кожній купівлі, і при досягненні пев-

Таблиця 5.12

## Відображення в обліку реалізації товарів зі знижками

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержано товар від постачальника в магазин: купівельна вартість без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	282	631	15000
		641	631	3000
2	З поточного рахунка оплачено постачальнику за товар	631	311	18000
3	Відображено суму торгової націнки на отриманий товар	282	285	10000
4	Реалізовано товар за готівку	301	702	30000
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у сумі виручки від реалізації товару	702	641	5000
6	Відображено суму знижки на реалізований товар (за довідкою бухгалтерії на підставі показань РРО)	285	282	1800
7	Визначено і списано суму торгової націнки на реалізований товар (6000 + 10000 – 1800) : (24000 + 15000 + 10000 – 1800) · 30000 = 9025 грн	285	282	9025
8	Списано собівартість реалізованого товару (30000 – 9025) = 20975 грн	902	282	20975

ної суми купівель розмір знижки збільшується. Скористатися сумою знижки пред'явник дисконтної картки може в будь-який зручний для нього момент.

Такий метод надання знижок передбачає, що підприємство-продавець веде ідентифікований облік карток та накопичених бонусів за цими картками. У зв'язку з тим, що продавець веде ідентифікований облік карток, а не їх власників, персоніфікувати покупців неможливо, і власник бонусної картки може передати її будь-якій іншій особі.

Відображення в обліку операцій з бонусними дисконтними картками розглянемо на такому прикладі: супермаркет випустив бонусні дисконтні картки з правом на отримання знижки їх пред'явником у розмірі 10%. Придбати товар за бонусом можна за умови накопичення бонусів на суму не менше 1500 грн. Припустимо, що за бонусною картою товар продавався три рази на загальну суму 18000 грн, у т. ч. ПДВ – 3000 грн.

Операції з продажу товарів та накопичення бонусів за дисконтною картою наведено у табл. 5.13.

Таблиця 5.13

**Відображення на рахунках продажу товарів та накопичення бонусів  
за дисконтною картою**

Черговість купівель	Сума купівлі з ПДВ	Сума бонусної знижки	Сума, сплачена покупцем	Накопичені бонуси
1	3600	360	3600	360
2	7200	720	7200	1080*
3	7200	720	5400**	–
Разом	18000	1800	16200	x

\* Сума бонуса дорівнює  $360 + 720 = 1080$  грн, де 360 грн – сума бонуса після першої купівлі, 720 грн – сума знижки за другу купівлю.

\*\* У касу сплачено суму вартості купівлі за вирахуванням знижки і суми накопичених бонусів:  $7200 - 720 - 1080 = 5400$  грн.

Бухгалтерський облік цих операцій наведено у табл. 5.14.

Знижки після продажу товарів (розрахункові знижки – «сконто») є своєрідним засобом для прискорення оплати рахунків по-

Таблиця 5.14

**Відображення на рахунках операцій з продажу товарів  
за бонусними дисконтними картками**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
	Придбання і розповсюдження бонусних карток			
1	Оплачені послуги з виготовлення карток	377	311	600
2	Відображена сума податкового кредиту з ПДВ	641	644	100
3	Оприбутковано картки: купівельна вартість без ПДВ	209	377	500
	сума податкового кредиту з ПДВ	644	377	100
4	Передані покупцям бонусні картки	93	209	500
	Реалізація товарів пред'явнику бонусної дисконтної картки			
5	Реалізовано товар за готівку з урахуванням бонусної знижки (купівля № 1: $3600 - 360 = 3240$ грн)	301	702	3240
6	Відображено суму авансу у вигляді бонусу	301	681	360
7	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ: у вартості реалізованого товару зі знижкою у сумі передоплати за дисконтною картою	702 643	641 641	540 60
8	Реалізовано товар за готівку з урахуванням бонусної знижки (купівля № 2: $7200 - 720 = 6480$ грн)	301	702	6480
9	Відображено суму авансу у вигляді бонусу	301	681	720

Продовження табл. 5.14

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
10	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ: у вартості реалізованого товару зі знижкою у сумі попередньої оплати за дисконтною карткою	702	641	1080
		643	641	120
11	Реалізовано товар за готівку з урахуванням бонусної знижки (купівля № 3: 7200 – 720 = 6480 грн): сплачено готівкою в касу зараховано у покриття бонусних знижок за попередні купівлі	301	702	5400
		681	702	1080
12	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ: у вартості реалізованого товару зі знижкою у сумі раніше нарахованих зобов'язань	702	641	900
		702	643	180
13	Списана сума бонусних знижок за рахунок торгової націнки (360 + 720 + 720 = 1800 грн)	285	282	1800
14	Списано суму тогової націнки на реалізований товар (сума умовна)	285	282	4500
15	Списано собівартість реалізованого товару	902	282	9000
16	Списано на фінансові результати: доход від реалізації товару собівартість реалізованого товару витрати з реалізації	702	791	13500
		791	902	9000
		791	93	500

купцями. Якщо покупець вносить гроші за товар раніше терміну, обумовленого при відстроченні платежу, торговельне підприємство надає йому знижку з вартості покупки, тоді як на момент продажу в бухгалтерському обліку доход від реалізації товару було відображено без урахування знижки. На рахунках ці операції відображають такими бухгалтерськими проводками (табл. 5.15)

Таблиця 5.15

## Облік наданих розрахункових знижок

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відвантажено товар покупцеві (вартість з ПДВ)	361	702	5400
2	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	900
3	Надійшла оплата за реалізований товар (з вирахуванням знижки 5%)	311	361	5130
4	Проведено коригування розрахунків на суму наданої і використаної знижки	704	361	270

Продовження табл. 5.15

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
5	Проведено коригування податкового зобов'язання з ПДВ у сумі наданої знижки (методом «сторно»)	704	641	(45)
6	Списано на фінансові результати: доход від реалізації сума наданої розрахункової знижки	702	791	4500
		791	704	225

У фінансовій звітності доход від реалізації товару відображають за мінусом наданих торгових знижок.

### 5.3.8. Облік повернення товарів покупцями

Для багатьох підприємств торгівлі є звичною ситуація з поверненням товарів покупцями. Процедура оформлення такої операції залежить від статусу покупця: суб'єкт підприємництва чи кінцевий споживач. Для перших умови повернення товарів регулюються укладеним договором купівлі-продажу та Цивільним кодексом України, для других – Законом України «Про захист прав споживачів» від 12.05.91 р. № 1023-XII та постановою КМУ «Про реалізацію окремих положень Закону України «Про захист прав споживачів» від 19.03.94 р. № 172.

**Покупець** – суб'єкт підприємництва може повернути товар у випадку суттєвого порушення вимог щодо якості товару (виявлення недоліків, які не можна усунути; недоліків, усунення яких пов'язане з непропорційними витратами або втратами часу; недоліків, які виявлялися неодноразово або з'явилися знову після їх усунення).

Кінцевий споживач може повернути як неякісний, так і якісний товар. Останній може бути повернутий, якщо він не підійшов за формою, фасоном, габаритами, кольором, розміром або з інших причин, протягом 14 календарних днів при дотриманні таких умов:

- товаром він не користувався;
- товарний вигляд, пломби, ярлики товару збережено;
- покупець підтвердив розрахунковим документом придбання товару.

Не підлягають поверненню такі групи товарів належної якості:

– продовольчі, лікарські препарати та засоби, предмети сангігієни;

– непродовольчі товари: світлочутливі, корсетні, парфумерно-косметичні, пір'яно-пухові, дитячі іграшки (м'які, гумові надувні), зубні щітки, апарати для гоління, розчіски, гребінці та щітки масажні, ювелірні вироби з дорогоцінних металів, вироби з бурштину, тканини, білизна (натільна, постільна), панчішно-шкарпеткові вироби, товари в аерозольному упакуванні, друковані видання, аудіо- та відеокасети, диски для лазерних систем зчитування із записом та ін. (згідно з постановою КМУ № 172).

При поверненні якісного товару покупцеві повертають гроші, якщо аналогічного товару немає у продавця, а покупець відмовляється придбати інший подібний товар.

Повертати неякісний товар необхідно у межах гарантійного терміну (терміну придатності) товару, який повинен бути зазначений у паспорті на товар, на його етикетці або в будь-якому іншому документі, що додається до проданого товару. Для товарів сезонного використання закінчення гарантійного терміну визначають не з дати придбання, а з визначеної нормативними документами (постановою КМУ № 172) дати:

а) на одяг, хутряні та інші вироби

– весняно-літнього асортименту – з 1 квітня;

– осінньо-зимового асортименту – з 1 жовтня;

б) на взуття

– зимового асортименту – з 15 листопада по 15 березня;

– весняно-осіннього асортименту – з 15 березня по 15 травня та з 15 вересня по 15 листопада;

– літнього асортименту – з 15 травня по 15 вересня.

При виявленні недоліків або фальсифікації товару в межах гарантійного терміну (терміну придатності) товару покупець-кінцевий споживач має право на свій вибір вимагати від продавця:

1) безкоштовного усунення недоліків товару або відшкодування витрат на їх виправлення споживачем або третьою особою;

2) заміни на товар аналогічної марки (моделі, артикулу, модифікації) належної якості. При цьому перерахунок вартості такого товару не роблять (навіть при підвищенні ціни на такий товар покупець нічого доплачувати не повинен);

3) відповідного зменшення його покупної вартості;

4) заміни на такий самий товар іншої марки (моделі, артикулу, модифікації) з перерахунком купівельної вартості;

5) розірвання договору купівлі-продажу та відшкодування збитків (повернення грошей покупцеві).

Повернення товару суб'єктом підприємництва оформлюють накладною (т. ф. № М-11), яку виписує покупець у двох примірниках (один примірник – для продавця).

При поверненні товару кінцевим споживачем він повинен написати заяву та додати до неї розрахунковий документ, що підтверджує факт купівлі товару (чек, квитанцію тощо), а щодо товарів, на які встановлено гарантійні терміни, – технічний паспорт або інший документ, що його замінює, з позначкою дати продажу. На підставі цих документів складають Акт на повернення товару (довільної форми), в якому зазначають дані про покупця, відомості про повернутий товар, суму, що підлягає відшкодуванню покупцеві. Якщо сума коштів, що повертається покупцеві, перевищує 100 грн, то особа, яка здійснює розрахунки (касир, продавець), зобов'язана скласти Акт про видачу коштів (довільної форми), в якому вказати відомості про покупця, який повертає товар, відомості про товар, суму виданих коштів, номер, дату і час (для касових чеків) розрахункового документа, що підтверджує покупку товару. Акт підписує особа, яка видала гроші. Покупцеві підписувати акт не обов'язково. Акт зберігається у бухгалтерії разом з касовими документами.

Видачу готівкових коштів покупцеві за повернутий товар оформляють через РРО або РК. Виплачувати гроші з каси з оформленням видаткового касового ордера заборонено.

Якщо алгоритм роботи РРО забезпечує окреме накопичення у фіскальній пам'яті від'ємних сум розрахунків, то видачу коштів реєструють шляхом введення суми повернення (із зазначенням найменування товару та його кількості) зі знаком мінус. В іншому разі видачу коштів оформляють операцією «Службова видача», що буде враховано при складанні щоденного звіту (Z-звіту).

При використанні розрахункової книжки на корінці розрахункової квитанції на суму виданих покупцеві коштів роблять запис «Службова видача».

У бухгалтерському обліку для відображення операцій повернення товару використовують субрахунок 704 «Вирахування з доходу» у кореспонденції з кредитом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями» або 30 «Каса». При цьому за дебетом субрахунка 704 відображають всю суму повернення товару (разом з ПДВ). Підприємства роздрібно́ї торгівлі, які ведуть облік товарів за продажними цінами, суми сторнування собівартості проданого товару та списаної торгової націнки розраховують наприкінці звітного місяця (а не в момент повернення товару).

Порядок відображення в обліку повернення товару з виплатою коштів покупцеві розглянемо на умовному прикладі (сальдо на початок місяця на субрахунках 282 «Товари в торгівлі» – 6000 грн, 285 «Торгова націнка» – 1800 грн). Господарські операції за звітний період та відповідні розрахунки наведено у табл. 5.16.

Таблиця 5.16

#### Бухгалтерський облік операцій з повернення товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Надійшов товар від постачальника: покупна вартість без ПДВ	282	631	10000
		641	631	2000
2	Відображено торгіву націнку на куплений товар	282	285	4500
3	Реалізовано товар за готівку	301	702	9600
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	1600
5	Відображено часткове повернення товару з виплатою готівкою його вартості	704	301	600
6	Зменшено податкове зобов'язання з ПДВ у сумі поверненого товару («червоним сторно»)	704	641	(100)
7	Списано суму торгової націнки, що припадає на реалізований товар (з урахуванням повернення): $(1800 + 4500) : (6000 + 14500) \times (9600 - 600) = 2766$ грн	285	282	2766
8	Списано собівартість реалізованого товару $9600 - 600 - 2766 = 6234$ грн	902	282	6234
9	Списано на фінансові результати: собівартість реалізованого товару	791	902	6234
		791	704	500
		702	791	8000
	дохід від реалізації			

У звіті про фінансові результати (ф. № 2) суму повернення товарів (без суми ПДВ) показують як «Інші вирахування з доходу».

## 5.4. Особливості відображення в обліку окремих видів торгівлі

### 5.4.1. Облік комісійної торгівлі

Комісійна торгівля – це особливий вид торговельної діяльності, яка полягає у тому, що торговельне підприємство продає

товар, який не є його власністю, а належить іншому підприємству або фізичній особі. Отже, в даному випадку торговельне підприємство є посередником, який діє від свого імені, але за дорученням та за рахунок іншої особи. Така діяльність регулюється договором комісії, який дещо відрізняється від договору купівлі-продажу.

Договір комісії – це угода, за якою одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням іншої сторони (комітента) за плату вчинити один або декілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. Тобто це договір про надання послуги з реалізації товару, за що комісіонер одержує винагороду.

Розмір винагороди комісіонера може бути встановлений у вигляді відсотків від суми доходу від реалізації товару, фіксованої суми, різниці між реальною продажною і призначеною комітентом ціною. Доходом комітента в останньому випадку буде вважатися загальна сума виручки, а не сума, яку він одержить від комісіонера (за мінусом комісійної винагороди). У той же час за комітентом зберігається право в будь-який час забрати товар, зданий на комісію, сплативши комісіонеру визначену угодою суму відшкодування витрат за зберігання товару.

На комісію приймаються:

- непродовольчі товари, придатні для використання (нові або такі, що були у вжитку, але не потребують ремонту чи реставрації і відповідають санітарним умовам);
- антикварні й унікальні речі, витвори мистецтва;
- вироби кооперативів, малих підприємств, громадян, які займаються індивідуальною трудовою діяльністю;
- конфісковане та безгосподарче майно, майно, що перейшло державі за спадком, стягнене з громадян для відшкодування нанесених збитків тощо (від відповідних органів державної виконавчої влади).

При прийманні товару на комісію комісіонер на кожну одиницю товару (або декілька одиниць товару одного найменування) виписує квитанцію у двох примірниках і товарний ярлик (або цінник). Перший примірник квитанції (Комітентська картка) видається комітенту, другий – здається у бухгалтерію комісіонера. Товарний ярлик виписують окремо на кожну одиницю товару. Комітентську картку, квитанцію і товарний ярлик виписують під одним номером. Товарний ярлик закріплюється на товарі. Цінник складають замість товарного ярлика у разі приймання на комісію дрібних речей.

Квитанції є бланками документів суворого обліку, в них не допускаються жодні виправлення. Комітент у письмовій формі

зобов'язаний дати свою згоду з умовами приймання товару на комісію, його продаж, повернення нереалізованого товару, відшкодування витрат за зберігання, комісійною винагородою тощо підписом обох примірників квитанції.

Прийнятий на комісію товар спеціаліст-оцінювач записує в Оціночно-здавальну відомість, перший примірник якої передається до бухгалтерії, а другий – матеріально відповідальній особі (продавцю). Прийнятий на комісію товар не пізніше наступного дня повинен бути виставлений у торговій залі для продажу.

Забороняється приймати на комісію товари від неповнолітніх громадян, працівників господарюючого суб'єкта, що здійснює комісійну торгівлю, та членів їх сімей. На комісію не можна приймати зброю (крім мисливської та спортивної), бойову та спеціальну військову техніку, вибухові та отруйні речовини, наркотики, медичні засоби, армійське спорядження, товари з простроченим терміном зберігання, іграшки для дітей віком до трьох років та деякі інші види товарів.

Термін реалізації товару, прийнятого на комісію, – 60 календарних днів, але для антикваріату, витворів мистецтва та інших унікальних речей термін реалізації не обмежується.

Якщо товар не реалізовано протягом 60 календарних днів, він повертається комітенту або уцінюється на 30% від встановленої сторонами первинної вартості. Якщо товар не реалізовано і протягом наступних 15 дн. після першої уцінки, його уцінюють ще на 40% від залишкової вартості після першої уцінки. У тому випадку, коли товар не реалізовано протягом і наступних 15 дн. після другої уцінки, проводять третю уцінку товару до ціни можливої реалізації або знімають товар з продажу і повертають комітенту.

При поверненні нереалізованого товару комітент зобов'язаний відшкодувати комісіонеру витрати за зберігання товару (згідно з договором комісії) у таких розмірах:

- за перші 30 календарних днів – 2% визначеної ціни товару;
- за другі 30 календарних днів – 3% визначеної ціни товару;
- за наступні 30 календарних днів – 4% залишкової вартості товару після проведених першої та другої уцінок.

Якщо нереалізований товар комітента продовжує знаходитися у комісіонера більше 90 календарних днів, то за кожен день, починаючи з 91-го і до дня його повернення комітенту, нараховується пеня згідно з договором комісії.

Акт уцінки комісійного товару складає комісія за участю комітента, але якщо останній не з'явився за викликом для пере-

оцінки товару, комісіонер має право самостійно провести уцінку або повернути товар комітенту.

Після проведення уцінки на товарному ярлику проставляється нова ціна, вказується дата уцінки, номер акта та підпис матеріально відповідальної особи. Сам акт уцінки додається до товарного звіту і передається у бухгалтерію, де на його підставі роблять позначку про уцінку товару в другому примірнику квитанції. Така ж позначка робиться і в примірнику комітентської картки, яка зберігається у комітента (при умові переоцінки за участі комітента).

При продажу комісійних товарів, прийнятих від фізичних осіб, комісіонер оформлює такі документи:

- товарний чек виписує продавець у двох примірниках, один з яких залишається у продавця, а другий пред'являється касиру при оплаті вартості реалізованого товару;

- касовий чек відбиває касовий апарат (РРО) при отриманні грошей від покупця. Обидва документи погашаються штампом «Оплачено» і разом з товаром повертаються покупцеві;

- реєстр погашених товарних чеків складає матеріально відповідальна особа (продавець), його підсумки звіряють з показаннями РРО та касовим звітом. Реєстр з доданими до нього товарними чеками передається у бухгалтерію;

- реєстр других примірників квитанцій на реалізовані товари (у двох примірниках) складає бухгалтер. У ньому міститься розпорядження керівника про виплату грошей комітентам. Один примірник реєстру разом з другими примірниками квитанцій передається в касу під розписку касира на другому примірнику реєстру.

При отриманні грошей комітент повертає касиру перший примірник квитанції і розписується на другому примірнику про отримання грошей. Обидва примірники квитанції повертаються у бухгалтерію разом зі звітом касира, де погашаються штампом «Погашено».

Гроші за проданий товар виплачуються комітенту готівкою на третій робочий день після продажу, не враховуючи день продажу, на підставі пред'явленої комітентом квитанції і паспорту. Комісіонер, який продав товар за ціною нижчою, ніж була погоджена з комітентом, і раніше зазначених строків без згоди комітента, зобов'язаний відшкодувати останньому різницю у вартості товару. Якщо ж комісіонер здійснює угоду на умовах більш вигідних, ніж обумовлені з комітентом, то така різниця надходить комітенту.

Якщо комісіонером до продажу товару були виявлені приховані дефекти, про які не було заявлено при прийманні товару на комісію, то такий товар знімається з продажу і підлягає переоцінці. Переоцінка проводиться у присутності комітента і оформлюється відповідним актом з його підписом.

Повернення нереалізованого товару комітенту здійснюють на підставі письмового розпорядження керівника закладу торгівлі на першому примірнику квитанції і оформляють Актом про зняття товару з продажу. При отриманні нереалізованого товару комітент підписує перший примірник квитанції і повертає його продавцю.

Акт про зняття товару з продажу, перший примірник квитанції і товарний ярлик передаються матеріально відповідальною особою разом з товарним звітом у бухгалтерію (за окремим реєстром).

Прийняті на комісію товари обліковують на позабалансовому субрахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» за ціною, узгодженою з комітентом, тобто за ціною продажу. Аналітичний облік таких товарів ведуть за їх видами і комітентами. Виручку (доход) від реалізації комісійного товару обліковують за кредитом субрахунку 702 «Доходи від реалізації товарів», а суму, що належить до сплати комітенту, – за дебетом субрахунка 704 «Вирахування з доходу». Суму комісійної винагороди комісіонера відображають за кредитом субрахунку 703 «Доход від реалізації робіт і послуг». Для обліку розрахунків з комітентом використовують субрахунок 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (табл. 5.17).

Таблиця 5.17

**Відображення в бухгалтерському обліку операцій з продажу комісійних товарів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Отримано товар за договором комісії	024	–	6000
2	Реалізовано комісійний товар за готівку	301	702	3000
3	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	500
4	Списано вартість реалізованого товару	–	024	3000
5	Відображено доход комісіонера за надані послуги з реалізації товару	685	703	300
6	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	50
7	Відображено суму доходу на користь комітента	704	685	2500
8	Виплачено комітенту готівкою суму доходу	685	301	2200

Продовження табл. 5.17

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
9	Відображено першу уцінку нереалізованого товару $3000 \cdot 30 : 100 = 900$ грн	–	024	900
10	Відображено другу уцінку нереалізованого товару $(3000 - 900) \cdot 40 : 100 = 840$ грн	–	024	840
11	Нараховано суму відшкодування за зберігання нереалізованого товару: – за перші 30 календарних днів ( $3000 \cdot 2\% = 60$ грн) – за другі 30 календарних днів ( $3000 \cdot 3\% = 90$ грн) – за перші 15 календарних днів після закінчення терміну реалізації $(3000 - 900) \cdot 4\% \cdot 15 : 30 = 42$ грн – за другі 15 календарних днів після закінчення терміну реалізації $(2100 - 840) \cdot 4\% \cdot 15 : 30 = 25,2$ грн Разом відшкодування витрат за зберігання товару протягом 90 дн. $(60 + 90 + 42 + 25,2 = 217,2$ грн)	685	719	217
12	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ у сумі нарахованого відшкодування	719	641	36
13	Погашено комітентом суму відшкодування витрат за зберігання товару	301	685	217
14	Повернено комітенту нереалізований товар	–	024	1260
15	Списано на фінансові результати: доход від реалізації товару комісійну винагороду вирахування з доходу на користь комітента відшкодування витрат за зберігання нереалізованого товару	702 703 791 719	791 791 704 791	2500 250 2500 181

Комітент (юридична особа) передані на комісію товари обліковує на субрахунку 283 «Товари на комісії» за купівельною вартістю (фактичною собівартістю), розрахунки з комісіонером відображає на субрахунку 685, витрати на комісійну реалізацію (комісійну винагороду) відносить до витрат на збут (рахунок 93). Податкове зобов'язання і податковий кредит комітент відображає на підставі податкових накладних. Суму доходу від реалі-

зації товару, величину комісійної винагороди та інших витрат на реалізацію комітент відображає в обліку на підставі звіту комісiонера лише після закінчення операції комісійної реалізації товару. Тоді ж списують собівартість реалізованого товару та визнають фінансовий результат від реалізації.

### **5.4.2. Облік торгівлі в розстрочку**

Останнім часом все частіше торговельні підприємства повертаються до досить поширеного раніше способу залучення покупців та розширення обсягу товарообороту – до роздрібно́ї реалізації товарів з відстрочкою (розстрочкою) платежу. За своїм економічним змістом операція продажу товарів у розстрочку є формою товарного кредитування: товар передається у користування покупцеві після першого (часткового) платежу (першого внеску, завдатку) з наступним погашенням решти вартості товару та відсотків за відстрочення платежу. Власністю покупця товар стає лише після повного погашення його купівельної (продажної) вартості та нарахованої суми відсотків.

Продаж товарів з розстрочкою платежу регулюється спеціальними «Правилами торгівлі в розстрочку», якими передбачено, що в розстрочку дозволяється продаж непродовольчих товарів згідно з асортиментом, встановленим продавцем самостійно, враховуючи орієнтовний перелік товарів, що рекомендуються для продажу в розстрочку: побутова теле- і радіоапаратура; електропобутові товари; швейні машини; музичні інструменти; кіно- і фотоапаратура; меблі; товари для новонароджених; будівельні матеріали; сантехніка; тканини, одяг, взуття; килимові вироби; хутряні вироби; транспортні засоби; газові плити; персональні комп'ютери та ін.

Придбавати товари в розстрочку (або в кредит) можуть фізичні особи, які мають постійний дохід і постійно проживають або працюють у населеному пункті, в якому знаходиться продавець. Порядок документального оформлення торгівлі в розстрочку залежить від способу погашення кредиту:

- 1) через підприємство, де працює (навчається) покупець, шляхом утримання відповідних сум із заробітку (доходу) і перерахування продавцю;
- 2) готівкою в касу або на поточний рахунок продавця у банку (безготівковим переказом) безпосередньо від покупця.

Умови продажу товару в розстрочку і порядок погашення боргу обумовлюють у договорі купівлі-продажу, який укладають

у трьох (перший варіант) або у двох примірниках: один – продавцю, другий – покупцю, третій – підприємству-посереднику. Для укладання договору купівлі-продажу товару в розстрочку покупець повинен пред'явити паспорт і довідку (за спеціально встановленою формою) з місця роботи або навчання про суму отриманого доходу. Непрацюючим пенсіонерам такі довідки видають місцеві органи Пенсійного фонду України.

Підприємства не можуть видавати фізичним особам довідку, якщо не погашено заборгованість за товари, придбані за раніше отриманою довідкою, або якщо сума утримання із заробітку за виконавчими документами сягає 50% заробітної плати (стипендії, пенсії).

Термін, на який видається кредит, повинен бути розрахований таким чином, щоб загальна сума щомісячних утримань за виконавчими документами і на погашення кредиту не перевищувала 50% відповідної місячної суми доходу покупця.

Товар передається у розпорядження покупця за умови оплати ним першого внеску, сума якого повинна бути обумовлена в договорі, але не менше 25% вартості товару. Якщо ж вартість товару перевищує 50 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ), сума першого внеску повинна бути не меншою 50% їх вартості. Передача транспортного засобу покупцеві здійснюється за умови сплати останнім першого внеску в розмірі не менше 25% його вартості. При цьому в документі на передачу робиться позначка «Розстрочка», що обмежує можливості відчуження таких засобів до повного розрахунку покупця з підприємством-продавцем.

Наступні платежі за товар, проданий з розстрочкою, можуть бути розраховані на період від 6 до 12 міс. (при вартості товару менше 50 НМДГ) або ж від 6 міс. до 2 років, якщо вартість товару перевищує 50 НМДГ).

Розмір кредиту, що надається покупцю при купівлі товару в розстрочку, залежить від тривалості наданої розстрочки, але не повинен перевищувати половини місячної суми заробітку. Так, при розстрочці платежу на 12 міс. сума кредиту не повинна перевищувати шестимісячної суми заробітку (доходу) покупця. Якщо ж вартість товару перевищує граничний розмір кредиту, то при отриманні товару покупець повинен сплатити різницю готівкою або безготівковим переказом.

Продаж товарів у розстрочку і внесення чергових платежів здійснюється за цінами, що діють на день продажу. У випадку подальшої зміни цін на товари, продані в розстрочку, продавець

не має права проводити будь-який перерахунок за укладеним договором (крім випадків заміни неякісного товару на товар іншої моделі).

Розрахунки за проданий товар в розстрочку проводяться щомісячно в терміни, обумовлені договором. Одночасно сплачуються відсотки за наданий кредит. Розмір відсотків продавець визначає самостійно при укладанні договору купівлі-продажу товару в розстрочку, але він не повинен перевищувати діючих на момент продажу товару річних ставок за кредитом банку, що обслуговує продавця. У подальшому перерахунок відсотків для покупця не проводиться (навіть при зміні ставки за банківськими кредитами). Відсотки за кредит визначають, виходячи з фактичної суми кредиту, яким користувався покупець протягом місяця, за який сплачується черговий внесок.

За несвоєчасне внесення чергових платежів за придбані у розстрочку товари з покупця стягується пеня на користь підприємства-продавця за кожен день прострочки у розмірі, обумовленому договором, але не більше  $1/365$  частки встановленої річної відсоткової ставки за кредит від суми простроченого платежа.

Враховуючи, що товар, проданий в розстрочку, до повного погашення його вартості покупцем залишається власністю продавця, останній не може до повного завершення розрахунків списувати його з балансу і відносити на собівартість реалізації, а відтак, відображати доход від його реалізації. У той же час товар, проданий з розстрочкою платежу, в обліку необхідно відокремити від товару в торгівлі (у підзвіті матеріально відповідальних осіб магазину), для чого бажано використати окремий аналітичний рахунок у складі субрахунка 282 або ж відкрити окремий субрахунок (наприклад, 287 «Товари, продані з розстрочкою» чи «Товари у покупців»). Аналітичний облік реалізації товарів у розстрочку ведуть окремо за кожним договором купівлі-продажу (з кожного покупця).

У бухгалтерському обліку реалізацію товарів у розстрочку та розрахунки за них відображають такими проводками (табл. 5.18).

### **5.4.3. Облік реалізації товарів через торговельні автомати**

Торговельний автомат (автомат з продажу товарів) – це реєстратор розрахункових операцій (РРО), який в автоматичному режимі здійснює видачу за готівкові кошти або з використанням платіжних карток, жетонів і т. ін. товарів і забезпечує відповідний облік їх кількості та вартості.

Таблиця 5.18  
Відображення в обліку реалізації товарів у розстрочку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержано перший внесок від покупця при продажу товару в розстрочку (продажна вартість товару з ПДВ – 3000 грн)	301	681	810
2	Відображається сума податкового зобов'язання з ПДВ у сумі першого внеску	643	641	135
3	Передано товар у користування покупцю	287	282	3000
4	Відображено суму щомісячного внеску за користування товаром (при терміні погашення кредиту – 6 міс.) $(3000 - 810) : 6 = 365$ грн	301	681	365
5	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у сумі місячного платежу	643	641	60,83
6	Нараховано і одержано відсотки за користування кредитом (при ставці 24% річних): – за перший місяць $(3000 - 810) \cdot 24/100 \cdot 1/12 = 43,80$ грн – за другий місяць $(3000 - 810 - 365) \cdot 24/100 \cdot 1/12 = 36,50$ грн і т. ін. Загальна сума відсотків за 6 міс. становитиме $43,8 + 36,5 + 29,2 + 21,9 + 14,6 + 7,3 = 153,3$ грн	301	719	153,3
7	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у сумі нарахованих відсотків за перший місяць за другий місяць і т. ін. Загальна сума податкового зобов'язання з ПДВ за 6 міс. становитиме $7,3 + 6,08 + 4,87 + 3,65 + 2,43 + 1,23 = 25,55$ грн.	719	641	25,55
8	Після закінчення розрахунків відображено дохід від реалізації товару з одночасним зарахуванням суми часткових платежів у погашення боргу покупця	681	702	3000
9	Відображено суму податкового зобов'язання у сумі доходу за проданий товар	702	643	500
10	Списано суму торгові націнки на реалізований товар (при середньому відсотку 30%)	285	287	900
11	Списано собівартість реалізованого товару	902	287	2100
12	Віднесено на фінансові результати: дохід від реалізації товару; відсотки за кредит покупцеві; собівартість реалізованого товару	702 719 791	791 791 902	2500 127,7 2100

При використанні торговельних автоматів важливе значення має порядок визначення виручки за реалізовані товари та її оприбуткування в касі підприємства. У загальному вигляді оприбуткування готівки в касі вважають здійснення підприємством обліку готівки у повній сумі її фактичного надходження з оформленням цієї операції в установленому порядку прибутковим касовим ордером та відображенням у касовій книзі в день одержання підприємством готівкових коштів. Якщо торговий автомат використовують для продажу товарів у вечірній (нічний) час, вихідні та святкові дні, коли бухгалтерія підприємства не працює, одержана підприємством за цей час готівка вважається оприбуткованою в його касі, якщо вона проведена через РРО в день її фактичного надходження і не пізніше наступного робочого дня здана в його касу та оформлена в установленому порядку прибутковим касовим ордером з відповідним записом у касовій книзі підприємства.

Матеріально відповідальні особи (оператори), які відповідно до посадових обов'язків відповідають за забезпечення роботи автоматів, зобов'язані:

- щоденно проводити вилучення готівки з торговельних автоматів;
- при вилученні готівки з автомата відобразити її у Книзі обліку розрахункових операцій (КОРО);
- здати виручку в касу підприємства з оформленням прибуткового касового ордера і відображенням у касовій книзі.

Товари для торговельних автоматів оператор може отримувати як безпосередньо від постачальників, так і зі складу свого підприємства. У підзвіті оператора одержані товари обліковують за цінами продажу, тобто з урахуванням торгової націнки. У бухгалтерії товари, передані для продажу через автомати, бажано обліковувати окремо від товарів, що продаються через магазини. З цією метою можна використовувати додаткові субрахунки або окремі аналітичні рахунки у складі субрахунка 282 «Товари в торгівлі». Для контролю за рухом і реалізацією товарів через автомати оператор періодично (в терміни, встановлені керівництвом підприємства) складає і подає до бухгалтерії «Товарний звіт», до якого додає всі прибуткові та видаткові виправдні документи. У цьому звіті наводяться дані про рух товарів, призначених для реалізації через торговельні автомати, у розрізі кількісно-вартісної та якісної їх характеристики: залишки (на початок і кінець звітного періоду), надходження, реалізація та інше списання (вибуття). Дані звіту є підставою для відображення в обліку суми

виручки від реалізації товарів через автомати та списання собівартості реалізованих товарів (табл. 5.19).

Жетони, вилучені оператором з торговельного автомата, відображаються у товарному звіті і повертаються у торговельний оборот на підставі накладної або акта. Облік руху жетонів, пере-

Таблиця 5.19

## Облік реалізованих товарів через торговельні автомати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
	Розрахунки за товар здійснюють коштами			
1	Оприбутковано товар, одержаний оператором від постачальника (50 од. · 4,20 грн без ПДВ)	2821	631	210
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631	42
3	Відображено суму торгової націнки	2821	285	90
4	Вилучена виручка з тоговельного автомата і оприбуткована в касу (40 од. · 6,00 грн з ПДВ)	301	702	240
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у сумі виручки від реалізації товару	702	641	40
6	Списано торговельну націнку, що припадає на реалізований товар $(6,00 - 4,20) \cdot 40 = 72$ грн	285	2821	72
7	Списано собівартість реалізованого товару	902	2821	168
	Розрахунки за товар здійснюють жетонами			
1	Передано товар зі складу оператору торговельних автоматів (50 од. · 4,20 грн)	2821	281	210
2	Відображено суму торговельної націнки	2821	285	90
3	Оприбутковано жетони від постачальника (за вартістю без ПДВ)	22	631	50
4	Відображено податковий кредит з ПДВ у вартості придбаних жетонів	641	631	10
5	Передані жетони зі складу в торговельний оборот (за фактичною собівартістю)	93	22	50
6	Оплачені покупцями жетони за номінальною вартістю ( 50 од. · 6,00 грн)	301	681	300
7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у вартості переданих покупцям жетонів	643	641	50
8	Реалізовано товар через торговельні автомати	681	702	240
9	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у вартості реалізованого товару	702	643	40
10	Списано торговельну націнку, що припадає на реалізований товар	285	2821	72
11	Списано собівартість реалізованого товару	902	2821	168

даних у торговельний оборот, доцільно вести у спеціальному журналі та на забалансовому рахунку 07 «Списані активи».

#### 5.4.4. Бухгалтерський облік виїзної торгівлі

**Виїзна торгівля** — це роздрібна торгівля товарами широкого вжитку або харчовими продуктами не в стаціонарно обладнаному приміщенні за місцем реєстрації підприємця, а на виїзді. Її можна здійснювати по-різному: з пересувного засобу (автолавки), на ринку (у своєму або іншому місті), у стаціонарному торговому приміщенні в іншому місті (на ярмарках, виставках) і т. ін.

Виїзна торгівля пов'язана з деякими додатковими витратами: на перевезення товару до місця торгівлі (а інколи і назад), на оплату за місце торгівлі, оренду торгового обладнання, оплату витрат на відрядження продавця і водія автомобіля, сплату ринкового збору та ін. Працівника, який буде здійснювати виїзну торгівлю, необхідно забезпечити всіма документами, передбаченими відповідними правилами: товарно-транспортною накладною, прибутково-видатковою накладною і т. ін. з позначенням назви, сорту, кількості, ціни та загальної вартості товару.

Виручку за реалізований товар продавець може здати в касу торгового підприємства після повернення з відрядження, переказати поштовим відправленням, здати у банк за місцем продажу товарів. Усі ці особливості організації виїзної торгівлі впливають і на методику її відображення в обліку (табл. 5.20).

Таблиця 5.20

#### Відображення в обліку виїзної торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Передані товари зі складу у підзвіт продавцю для здійснення виїзної торгівлі	282	281	160000
2	Відображена сума торгової націнки на передані товари	282	285	96000
3	Видано продавцю кошти у підзвіт на відрядження	372	301	200
4	Зараховано виручку за реалізовані товари: готівкою в касу підприємства на поточний рахунок у банку	301 311	372 372	36000 180000
5	Відображено суму доходу від реалізації товару (на підставі товарного звіту продавця)	372	702	216000
6	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у сумі виручки	702	641	36000

Продовження табл. 5.20

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
7	Нараховано автотранспортному підприємству за послугу з перевезення товару: вартість роботи без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	93	631	2700
		641	631	540
8	Списано торгову націнку: на реалізований товар $96000 : (160000 + 96000) \cdot 216000 = 81000$ грн на залишок нереалізованого товару $96000 - 81000 = 15000$ грн	285	282	81000
		285	282	15000
9	Повернено на склад залишок нереалізованого товару	281	282	25000
10	Списано собівартість реалізованого товару $216000 - 81000 = 135000$ грн	902	282	135000
11	Згідно з авансовим звітом продавця списані витрати виїздної торгівлі: сплачений ринковий збір оплата за місце на ринку витрати на відрядження	92	372	70
		93	372	20
		93	372	90
12	Повернуто в касу невикористані кошти, видані під звіт продавцю на відрядження	301	372	20
13	Списано на фінансові результати: дохід від реалізації товару собівартість реалізованого товару витрати на збут адміністративні витрати	702	791	180000
		791	902	135000
		791	93	2810
		791	92	70

### 5.4.5. Облік реалізації товарів поштою

Основним документом, який регулює реалізацію товарів шляхом пересилання їх через поштові відділення зв'язку, є «Правила продажу товарів поштою», затверджені спільним наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі та Державного комітету зв'язку України від 17 березня 1999 р. № 153/48.

Згідно з цими Правилами таким продажем вважають роздрібний продаж непродовольчих товарів поза магазином за каталогами, проспектами та іншою рекламною інформацією. При цьому вибір товару та його замовлення передують безпосередній передачі підприємством поштового зв'язку товару замовнику (покупцю).

У той же час «Порядок заняття торговельною діяльністю і правила торговельного обслуговування населення», затверджені

постановою КМУ від 08.02. 1995 р. № 108, забороняють продаж непродовольчих товарів, що не мають відповідного товарного вигляду, з пропущеним терміном придатності, при відсутності документів, що підтверджують їх якість та безпечність, з обов'язковим придбанням додаткових товарів як «навантаження».

До спеціальних вимог пересилання товарів поштою відносять обмеження, передбачені «Правилами користування послугами поштового зв'язку», затвердженими постановою КМУ від 22.12. 1997 р. № 1446, якими забороняється продавати через поштові відділення зв'язку такі товари:

- вогнепальну зброю всіх видів та боєприпаси до неї;
- холодну зброю всіх видів;
- вибухонебезпечні та легкозапалювальні речовини;
- наркотичні засоби, психотропні речовини та їх аналоги, токсичні і радіоактивні речовини, ртуть, кислоти, мінеральні добрива, їдкі та інші отруйні речовини;
- товари, що є небезпечними для працівників пошти, а також такі, що зумовлюють забруднення або псування інших поштових відправлень.

Витрати з пересилання товарів може нести як підприємство-відправник (продавець), так і одержувач товару (замовник, покупець). При систематичній реалізації товарів через пошту підприємству торгівлі доцільно укласти договір з підприємством поштового зв'язку, в якому передбачити особливі умови продажу товарів, порядок розрахунків за надані послуги з пересилання товарів, відповідальність сторін тощо.

Готуючи замовлений товар до пересилання, продавець зобов'язаний вкласти у поштове відправлення (посилку, бандероль) опис товарів з позначенням їх назви та роздрібною ціною, а на товари з гарантією – ще й технічний паспорт або інший відповідний документ.

Відділення поштового зв'язку – отримувач товару зберігає поштове відправлення протягом одного місяця з дати його надходження. Якщо за цей час посылка (бандероль та ін.) не будуть одержані замовником, її повертають продавцю (відправнику) товару за місцем відправлення. Пересилання підприємству-продавцю не одержаних замовником поштових відправлень здійснюється за рахунок продавця.

Реалізація товарів поштою може здійснюватися як за передплатою, так і за наступною оплатою (оплатою покупцем при одержанні товару). При попередній оплаті покупець повідомляє продавцю про бажання придбати певний товар, оформлюючи

відповідне замовлення, та перераховує на поточний рахунок останнього вартість товару згідно з каталогом, прейскурантом, прайсом і т. ін. Продавець відправляє товар на адресу, вказану покупцем у замовленні, з повідомленням про вручення. Останнє повертається продавцю і є підставою для закриття розрахунків за попередньою оплатою, для списання вартості проданого товару та відображення доходу від реалізації.

При наступній оплаті відправлення з накладною платою підприємство-продавець доручає підприємству поштового зв'язку одержати вказану ним вартість товару з отримувача поштового відправлення і перевести її на рахунок підприємства-продавця за вказаними реквізитами. Витрати на пересилання товару в таких випадках сплачує покупець разом з вартістю товару при одержанні відправлення. Підприємство зв'язку надає підприємству-продавцю інформацію (документи) про факт передачі товару покупцеві та його оплати. Але можливі випадки, що замовлений товар покупцем не одержаний з різних причин (питома вага таких випадків сягає часом 30% усіх відправлених товарів), тоді він повертається підприємству-продавцю, а останній компенсує підприємству поштового зв'язку всі витрати за доставку поштового відправлення в обидва кінці.

Для правильної організації бухгалтерського обліку такого виду торгової діяльності треба мати на увазі, що поштове відправлення до моменту вручення його адресату належить відправнику, тобто підприємству-продавцю (хоча відповідальність за його доставку та збереження покладається на підприємство зв'язку). Отже, до моменту вручення відправлення адресату право власності на нього належить продавцю, і він може заборонити його видачу, оформити повернення товару, переадресувати відправлення іншому замовнику, зменшити суму накладної плати, визначеної при оформленні відправлення і т. ін.

Специфіка такого виду продаж полягає ще і в тому, що інформація про дату вручення поштового відправлення замовнику надійде до продавця з деяким запізненням (на 4–6 дн. після вручення самого відправлення), а в обліку вона повинна бути відображена у тому періоді, в якому товар вручено (передано) покупцю.

Для обліку товарів, переданих підприємству поштового зв'язку для доставки замовникам, підприємству-продавцю доцільно відкрити окремий субрахунок у складі рахунка 28 «Товари» (наприклад, субрахунок 286 «Товари в дорозі») або ж використати з цією метою субрахунок 283 «Товари на комісії». Облік відправ-

лених замовникам товарів на цьому субрахунку бажано вести за цінами реалізації (аналогічно субрахунку 282 «Товари в торгівлі»), а на субрахунку 285 «Торгова націнка» відкрити окремий аналітичний рахунок для відображення суми торгової націнки на цю групу товарів.

Розглянемо на прикладі порядок відображення в обліку реалізації товарів поштою при різних формах розрахунків (табл. 5.21).

Таблиця 5.21

## Відображення в обліку реалізації товарів поштовими відправленнями

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
	Реалізація товарів за предоплатою			
1	Одержано на поточний рахунок передоплату від покупців за замовлені товари	311	681	2400
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у сумі передоплати	643	641	400
3	Відображено відсотки банку за розрахункове обслуговування попередньої оплати (ця сума може бути утримана банком без її зарахування на поточний рахунок, тоді операції 1 і 3 об'єднують)	92	311	36
4	Передано поштовому відділенню товар для пересилання замовникам: собівартість відправленого товару торгова націнка на відправлений товар	283 283	281 285	1500 900
5	Надійшли повідомлення про одержання товарів замовниками	361	702	2160
6	Відображено податкове зобов'язання у сумі доходу від реалізації товару	702	643	360
7	Проведено залік попередньої оплати у погашення заборгованості покупців	681	361	2160
8	Списана торгова націнка на одержаний замовниками товар $(900 : 2400) \cdot 2160 = 810$ грн	285	283	810
9	Списано собівартість переданого замовникам товару $2160 - 810 = 1350$ грн	902	283	1350
10	Оплачено підприємству поштового зв'язку за послуги з пересилання товарів замовникам	685	311	48
11	Віднесено на витрати з реалізації плату за послуги поштового зв'язку	93	685	48
12	Списано на фінансові результати: доход від реалізації товарів поштою собівартість реалізованого товару витрати на збут адміністративні витрати	702 791 791 791	791 902 93 92	1800 1350 48 36

Продовження табл. 5.21

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
	Продаж товарів накладною платою			
1	Передано товар поштовому відділенню для пересилання замовникам з наступною оплатою: собівартість товару торгова націнка на відправлений товар	283 283	281 285	2000 1200
2	Надійшла на поточний рахунок від підприємства поштового зв'язку оплата за відправлені поштою товари	311	681	2280
3	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у сумі оплати за товар	643	641	380
4	Надійшло повідомлення про одержання товару замовниками	361	702	2040
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у вартості реалізованого товару	702	643	340
6	Проведено взаємозалік розрахунків із замовниками	681	361	2040
7	Списано торгову націнку на реалізований товар (1200 : 3200) · 2040 = 765 грн	285	283	765
8	Списано собівартість реалізованого товару	902	283	1275
9	Повернено відділенням поштового зв'язку не одержані замовниками товари (продажною вартістю 120 грн): сума торгової націнки на повернені товари (1200 : 3200) · 120 = 45 грн фактична собівартість товару (120 – 45 = 75 грн)	285 281	283 283	45 75
10	Оплачено підприємству поштового зв'язку за послуги з пересилання не вручених замовникам товарів	685	311	5
11	Віднесено на витрати підприємства плату за послуги підприємства зв'язку	93	685	5
12	Списано на фінансові результати: доход від реалізації товарів поштою собівартість реалізованих товарів витрати на збут	702 791 791	791 902 93	1700 1275 5

Після відображення в обліку наведених у табл. 5.21 операцій з продажу товарів накладною платою залишки на рахунках становитимуть:

Д-т субрах. 283 – 1040 грн (продажна вартість товару, не одержаного замовниками до кінця звітнього періоду);

К-т субрах. 285 – 390 грн (торгова націнка на не одержані замовниками товари);

К-т субрах. 681 – 240 грн (сума оплати за товар, на який ще не надійшло повідомлення про його доставку замовникам);

Д-т субрах. 643 – 40 грн (сума податкового зобов'язання з ПДВ у вартості товару, оплаченого замовниками, але ще неспісаного через затримку повідомлення про його доставку).

Останні два субрахунки (681 та 643) повинні бути закриті до кінця звітної періоду, адже реально товар уже продано (оплата за нього зарахована на поточний рахунок), але ще не одержано відповідного повідомлення про факт доставки товару замовникам. Відповідно зменшиться залишок і на субрахунках 283 (на 240 грн) та 285 (на 90 грн).

#### **5.4.6. Особливості обліку оптової торгівлі**

**Оптова торгівля** – це сфера підприємницької діяльності з придбання та відповідного перетворення товарів для їх наступної реалізації підприємствам роздрібною торгівлі та іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

Порядок обліку торгових операцій у сфері оптової торгівлі аналогічний обліку роздрібною торгівлі, але існують деякі особливості. Так, на відміну від підприємств роздрібною торгівлі, оптові підприємства товари обліковують за первісною (купівельною) вартістю на субрахунку 281 «Товари на складах». Визначають первісну вартість придбаних товарів відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси». Для визначення собівартості реалізованих товарів підприємства оптової торгівлі можуть використовувати різні методи, рекомендовані П(С)БО 9 (крім методу нормативних витрат, який використовують у виробничій сфері, та методу продажних цін, який застосовують у роздрібній торгівлі). У більшості випадків підприємства оптової торгівлі визначають собівартість реалізованих товарів методами середньозваженої собівартості, за ціною перших надходжень (ФІФО) або ідентифікованої вартості (для деяких груп товарів).

Придбані товари прибуткують у підзвіт матеріально відповідальним особам (зав. складів). В оптових підприємствах поширені два способи зберігання й обліку товарів: партійний і сортовий.

При партійному способі відокремлено зберігають кожну партію товару, що надійшов на склад. На кожну таку партію товарів оформлюють товарний ярлик, картку складського обліку,

надають порядковий номер або код. Номер партії (код) вказують у прибуткових і видаткових документах про рух товарів, відпуск товару відображають у товарному ярлику і картці складського обліку. Оцінюють реалізований товар (при партійному способі зберігання) за ідентифікованою вартістю.

При сортовому способі товари зберігають за їх видами і сортами, а складський облік ведуть у картках, які відкривають на кожен вид (сорт) товару. При такому способі зберігання реалізовані товари оцінюють за середньозваженою собівартістю або за методом ФІФО.

Матеріально відповідальні особи періодично (а за необхідності щоденно) подають у бухгалтерію товарні звіти про рух та залишки товарів за кожною партією або видом (сортом). У бухгалтерії ці звіти використовують як реєстри аналітичного обліку. На їх підставі в кінці місяця складають сальдові відомості кількісно-сумового обліку, дані яких звіряють з картками складського обліку.

Реалізацію товарів підприємства оптової торгівлі можуть здійснювати або безпосередньо зі складу (складський товарооборот), або з доставкою від постачальника (виробника) прямо покупцеві – підприємству роздрібною торгівлі (транзитний товарооборот).

При реалізації товарів зі складів їх відпуск здійснюють на основі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних та інших супровідних документів, у яких вказують кількість товарів, їх відпускну ціну та вартість за кожним найменуванням. Аналітичний облік реалізації та розрахунків з покупцями ведуть окремо за кожним платіжним документом у відомості обліку реалізації.

Торгову націнку підприємства оптової торгівлі не відображають на субрахунку 285. Її рівень визначають окремо для кожної групи або партії товару і оформлюють відповідним наказом (розпорядженням) керівника торгового підприємства. Рівень торгової націнки може бути встановлений у відсотках до облікової (первісної) вартості товару або ж у твердій сумі. Окремим наказом (розпорядженням) може бути затверджена ціна реалізації товару з урахуванням націнки.

При реалізації товарів транзитом їх відвантажують покупцям постачальники, оминаючи склади оптового торгового підприємства. Така форма торгівлі економічно більш вигідна: вона сприяє зменшенню витрат на розвантажувально-навантажувальні роботи та зберігання товарів на складах підприємства оптової торгівлі, прискорює надходження товарів до покупця. Особливістю організації обліку транзитної оптової торгівлі є одночасне відображен-

ня двох явищ: придбання товару і його реалізації. Для обліку придбаного товару з метою транзитної реалізації доцільно використовувати окремий субрахунок, наприклад 286 «Товари в дорозі».

У загальному вигляді операції надходження і реалізації товарів підприємства оптової торгівлі відображають такими бухгалтерськими проводками (табл. 5.22).

Таблиця 5.22

## Відображення в обліку руху товарів на підприємствах оптової торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
	Складський товарообіг			
1	Одержано на склад товари від постачальника: вартість товару без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	281 641	631 631	70000 14000
2	Перераховано з поточного рахунка постачальнику за товари	631	311	84000
3	Відвантажено товари покупцям (за реалізаційною вартістю з ПДВ)	361	702	180000
4	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у вартості реалізованого товару	702	641	30000
5	Надійшла на поточний рахунок оплата за реалізований товар	311	361	180000
6	Списано собівартість реалізованого товару	902	281	70000
7	Віднесено на фінансові результати: доход від реалізації товарів собівартість реалізованих товарів	702 791	791 902	150000 70000
	Транзитний товарообіг з участю в розрахунках			
1	Відображено заборгованість постачальнику за товар, відвантажений транзитом на адресу покупця: купівельна вартість без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	286 641	631 631	20000 4000
2	Нараховано транспортній організації за перевезення товару від постачальника до покупця: вартість виконаних робіт без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	286 641	631 631	1000 200
3	Зараховано доход від реалізації товару покупцям: реалізаційна вартість товару (із сумою ПДВ) сума податкового зобов'язання з ПДВ	361 702	702 641	30000 5000
4	Віднесено на фінансові результати: доход від реалізації собівартість реалізованого товару	702 791	791 286	25000 21000

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), пов'язані з придбанням товарів, можуть бути прямо розподілені і віднесені на вартість придбаних товарів (дебет субрахунка 281) або ж зібрані на окремому субрахунку 289 і розподілені за середнім їх відсотком між реалізованими товарами і залишками товарів на складі. В оптовій торгівлі середній відсоток ТЗВ визначають у відношенні не до продажної, а до первісної вартості товарів:

$$\text{Середній \% ТЗВ} = (\text{СД289 поч} + \text{ОД289}) : (\text{СД281поч} + \text{ОД281}) \cdot 100, \quad (5.6)$$

де СД281 поч, СД289 поч – початкове сальдо на субрахунках 281 «Товари на складі» та 289 «Транспортно-заготівельні витрати»;

ОД281, ОД289 – обороти за звітний період за дебетом субрахунків 281 і 289 відповідно.

Суму транспортно-заготівельних витрат, що припадає на реалізовані товари, визначають як добуток

$$\text{ТЗВреал} = (\text{ОК281} \cdot \text{Середній \% ТЗВ}) : 100, \quad (5.7)$$

де ОК281 реал – первісна вартість реалізованих за звітний місяць товарів (оборот за кредитом субрахунка 281).

Суму ТЗВ, що припадає на реалізовані товари, відносять безпосередньо на собівартість реалізації бухгалтерським проведенням:

$$\text{Д-т субрах. 902} - \text{К-т субрах. 289.}$$

Деякі особливості має облік оптової торгівлі алкогольними і тютюновими виробами, адже оптова торгівля цими товарами може здійснюватися лише при наявності спеціального дозволу – ліцензії. За видачу такого дозволу стягується відповідна плата. Ліцензії видаються окремо на оптову торгівлю алкогольними напоями і окремо на оптову торгівлю – тютюновими виробами. Термін її дії – 5 років, але плата за видачу ліцензії стягується щорічно.

Бухгалтерський облік ліцензій ведеться на субрахунку 127 «Інші нематеріальні активи». Нарахування амортизації ліцензії здійснюють щомісяця протягом терміну її корисного використання, як правило, прямолінійним методом. Придбання ліцензії відображають в обліку як капітальні вкладення, тобто проводять через субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів». Після закінчення терміну використання вартість амортизованої ліцензії списують за рахунок нарахованої амортизації:

Д-т субрах. 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів»,

К-т субрах. 127 «Інші нематеріальні активи».

Підприємства, які здійснюють оптову торгівлю алкогольними напоями, сплачують (поряд з іншими податками і соціальними платежами) збір на розвиток виноградарства, садівництва та хмільництва. Об'єктом оподаткування є виручка від реалізації алкогольних напоїв та пива. Ставка збору – 1% від об'єкта оподаткування. У бухгалтерському обліку такі зобов'язання відображають за дебетом рахунка 92 «Адміністративні витрати» у кореспонденції з кредитом субрахунка 642 «Розрахунки за обов'язковими платежами».

Крім реалізації товарів покупцям, у підприємств оптової торгівлі можуть бути й інші списання товарів:

- уцінка товарів при частковій втраті їх вартості (сума уцінки відноситься у дебет субрахунка 946 «Втрати від знецінення запасів»);

- недостача товарів у межах норми природного убутку (відноситься у дебет субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів»);

- недостача товарів понад норми природного убутку (собівартість таких товарів відносять у дебет субрахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»);

- безоплатна передача товарів у гуманітарних цілях (собівартість переданих безоплатно товарів відносять у дебет субрахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності»);

- безоплатна роздача товарів з рекламними цілями (собівартість розданих товарів відносять у дебет рахунка 93 «Витрати на збут»);

- вибуття товарів внаслідок надзвичайних подій (собівартість таких товарів списують у дебет рахунка 99 «Надзвичайні витрати»).

На ці ж рахунки (субрахунки) повинна бути списана і відповідна сума транспортно-заготівельних витрат (пропорційно вартості списаних товарів).

### **5.4.7. Особливості обліку фірмової торгівлі**

Останнім часом в Україні досить поширеною стає реалізація продукції виробничими підприємствами через власну роздрібну торговельну мережу. Це так звана фірмова торгівля, яка має ряд переваг перед звичайною роздрібною торгівлею, що спонукає споживачів користуватися послугами саме такої торгівлі.

**Фірмові магазини** – це підприємства роздрібною торгівлі, що здійснюють торгівлю товарами народного споживання виробництва вітчизняних промислових підприємств. Вони можуть бути

структурним підрозділом підприємства-виробника або ж самостійними юридичними особами, які діють на підставі договору з підприємством-виробником. В останньому випадку облік у фірмовому магазині мало чим відрізняється від обліку в інших підприємствах роздрібної торгівлі. Якщо ж фірмовий магазин є структурним підрозділом підприємства-виробника промислової продукції, то він, як правило, має окремий поточний рахунок у банку без права здійснення розрахунків з постачальниками, підрядниками та бюджетом. На цьому рахунку акумулюється сума виручки від реалізації товару, яку потім перераховують на основний рахунок підприємства-виробника. Такого роду фірмові магазини не є самостійними платниками податків і зборів, вони здійснюють облік руху товарів, їх реалізації, доходу від реалізації, складають внутрішню звітність і передають її до централізованої бухгалтерії підприємства-виробника. Остання складає зведену фінансову і податкову звітність.

Фірмові магазини відрізняються від звичайних, перш за все, оформленням приміщень у певному фірмовому стилі, фірмовим одягом співробітників, наявністю фірмового товарного знака (торговельної марки), своєрідними формами реклами, пакування товарів, обслуговування покупців. Крім того, продаж фірмової продукції, як правило, здійснюється з меншими торговельними націнками (тобто дешевше звичайних магазинів), але з більш високими і гарантованими якісними характеристиками такої продукції.

У фірмовому магазині переважно продаються товари підприємства-виробника, хоча можлива реалізація супутніх товарів, але питома вага останніх не повинна перевищувати 25% загальної кількості товарних позицій та 20% загального обсягу товарообігу.

Однією з характерних особливостей фірмової торгівлі є наявність товарного знака на продукцію, завдяки якому фірмовий товар одного підприємства відрізняється від аналогічних товарів інших підприємств. Право власності на товарний знак оформлюється Свідоцтвом, яке видає Держпатент. Для підприємства таке свідоцтво є первинним документом для оприбуткування нематеріального активу. Звичайний термін дії свідоцтва на товарний знак – 10 років, потім він може бути продовженим.

Витрати на створення і державну реєстрацію товарного знака в обліку відображають як капітальні вкладення (табл. 5.23).

Нарахування амортизації товарного знака здійснюють протягом терміну його корисного використання. Метод нарахуван-

Таблиця 5.23

**Відображення в обліку операцій зі створення і реєстрації товарного знака на продукцію**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списана вартість матеріалів на виготовлення ескіза товарного знака	154	20	200
2	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим створенням ескіза товарного знака	154	661	1000
3	Здійснено обов'язкові нарахування на фонд оплати праці (у фонди соціального страхування)	154	65	380
4	Відображено послуги сторонньої організації зі створення ескіза товарного знака (експерт-художник та ін.): вартість послуги без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	154 641	685 685	800 160
5	Одержано свідоцтво на право використання товарного знака (на вартість виготовлення свідоцтва та оплати за його реєстрацію)	154	685	200
6	Відображено первісну вартість створеного товарного знака	127	154	2580
7	Нараховано амортизацію товарного знака (щомісячно)	93	133	21,50

ня амортизації підприємство обирає самостійно згідно з вимогами П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». На практиці у більшості випадків застосовують прямолінійний метод нарахування амортизації.

Підприємство-виробник оцінює продукцію, передану у власний фірмовий магазин, за фактичною собівартістю і не вважає таку операцію реалізацією, а відображає її в обліку як внутрішньогосподарське переміщення продукції, використовуючи субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки».

Фірмовий магазин прибуткує одержану продукцію на склад або безпосередньо в торговий зал і дооцінює її до ціни продажу згідно зі встановленим розміром торговельної націнки. Операції реалізації продукції та розрахунків за неї оформлюються такими проводками (табл. 5.24).

Після виконання таких проводок бухгалтерія фірмового магазину може скласти свій баланс на звітну дату, в якому залишки на рахунках становитимуть:

Таблиця 5.24

Відображення в обліку реалізації продукції фірмовим магазином

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Надійшла готова продукція на склад фірмового магазину: продукція для продажу (за собівартістю) матеріали для господарських потреб	281	683	50000
		209	683	1000
2	Передано до торгової зали частину готової продукції	282	281	40000
3	Відображено суму торгової націнки на передану для продажу продукцію	282	285	8000
4	Відображено суму ПДВ на продажну вартість товару	282	285	9600
5	Списано господарські матеріали, витрачені на: поточні потреби фірмового магазину адміністративні витрати магазину	93	209	500
		92	209	200
6	Реалізовано товар за готівку	301	702	36000
7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ у сумі вибору від реалізації	702	641	6000
8	Списано торговельну націнку на реалізований товар $(17600 : 57600) \cdot 36000 = 11000$ грн	285	282	11000
9	Списано собівартість реалізованого товару $36000 - 11000 = 25000$ грн	902	282	25000
10	Нарахована зарплата: торговим працівникам адмінперсоналу магазину	93	661	1000
		92	661	800
11	Відображено обов'язкові нарахування на фонд зарплати (на соціальні заходи): торгових працівників адмінперсоналу магазину	93	65	380
		92	65	304
12	Виручка від реалізації, внесена на поточний рахунок підприємства–виробника продукції	683	301	36000
13	Списано на фінансові результати тогвельної діяльності: дохід від реалізації собівартість реалізованої продукції витрати на збут адміністративні витрати магазину	702	791	30000
		791	902	25000
		791	93	1880
		791	92	1304
14	Визначено фінансовий результат від реалізації продукції через фірмовий магазин (розрахунки передані до централізованої бухгалтерії підприємства–виробника)	791	441	1816

– товари на складі	10000
– товари в торгівлі	21600
– різні матеріали на складі	300
Всього активів	31900
– торговельна націнка	6600
– заборгованість за податками	6000
– заборгованість з оплати праці	1800
– заборгованість зі страхування	684
– внутрішньогосподарські розрахунки	15000
– прибуток	1816
Всього пасивів	31900.

Звичайно заборгованість за розрахунками, яку буде погашати централізована бухгалтерія, необхідно віднести на субрахунок 683, вартість товарів у торгівлі в балансі підприємства буде показана за мінусом торговельної націнки і т. ін., але незаперечним є той факт, що фірмовий магазин може складати окремий баланс, навіть якщо він буде мати статус внутрішньогосподарського підрозділу підприємства-виробника. Централізована бухгалтерія підприємства-виробника у такому випадку може складати зведену звітність, використовуючи звітність підрозділів, переведених на самостійний баланс, та результати власного обліку.

## **5.5. Особливості відображення в обліку реалізації лікарських засобів аптеками**

**Аптеки** – це установи системи охорони здоров'я, призначені забезпечувати населення та лікувальні заклади лікарськими засобами і виробами медичного призначення, але за характером своєї діяльності вони мають багато спільного з підприємствами роздрібною торгівлі.

Діяльність з виготовлення лікарських засобів, оптова та роздрібно торгівля ними підлягає ліцензуванню. Як і підприємства торгівлі, аптеки для реалізації лікарських засобів за готівку повинні отримати торговельний патент, використовувати РРО. В той же час законодавством передбачено звільнення від оподаткування ПДВ операцій з продажу лікарських засобів та виробів медичного призначення, зареєстрованих в Україні в установленому законодавством порядку, а реалізація супутніх товарів оподатковується ПДВ за ставкою 20%. У випадку якщо виготовлені

або придбані товари (роботи, послуги) частково використовуються в операціях, що оподатковуються ПДВ, а частково – в таких, що не підлягають оподаткуванню, до складу податкового кредиту з ПДВ включають ту частину сплаченого (нарахованого) податку при їх виготовленні або придбанні, яка припадає на частку товарів, використаних в оподатковуваних операціях. Це зумовлює необхідність додаткових спеціальних розрахунків та деякі особливості їх відображення в обліку.

Згідно із Законом України «Про лікарські засоби» від 04.04.96 р. № 123/96 до лікарських засобів відносять:

- готові лікарські засоби – дозовані лікарські засоби у тому вигляді і стані, в якому їх застосовують;

- діючі речовини (субстанції) – біологічно активні речовини, які можуть змінювати стан і функції організму або виявляють профілактичну, діагностичну, лікувальну дію та використовуються для виготовлення готових лікарських засобів;

- гомеопатичні засоби; засоби, що використовуються для виявлення збудників хвороб, а також для боротьби із збудниками хвороб або паразитами; лікарські косметичні засоби та лікарські добавки до харчових продуктів;

- допоміжні речовини, необхідні для виготовлення готових лікарських засобів;

- наркотичні лікарські засоби, перелік яких визначено законодавством;

- отруйні лікарські засоби, перелік яких визначено Міністерством охорони здоров'я;

- сильнодіючі лікарські засоби згідно з переліком, встановленим Міністерством охорони здоров'я;

- радіоактивні лікарські засоби, які використовуються у медичній практиці завдяки їх здатності до іонізуючого випромінювання.

Оперативний облік товарів, що надійшли до аптеки, ведуть у грошовому вимірнику в розрізі облікових груп у «Журналі реєстрації товарів, що надійшли». Наркотичні та психотропні лікарські засоби незалежно від лікарської форми підлягають окремому предметно-кількісному обліку в спеціальному Журналі, де на кожен вид таких засобів відкривають окрему сторінку.

Аптечні заклади виготовляють лікарські препарати на підставі рецептів, наданих громадянами-замовниками. Готові лікарські засоби можуть відпускатися як за рецептами, так і без рецептів. Без рецепта лікаря можна реалізовувати тільки ті лікарські засоби, які дозволені до вільного продажу МОЗ України.

Рецепти на лікарські засоби і вироби медичного призначення виписуються лікарем лікувально-профілактичного закладу з дотриманням вимог, передбачених спеціальними Правилами, затвердженими наказом МОЗ України. Цими Правилами передбачено три форми рецептурних бланків:

– ф. № 3 використовують для виписування наркотичних і психотропних препаратів. Такий рецепт додатково підписується керівником закладу охорони здоров'я і завіряється печаткою. У ньому дозволяється виписувати тільки одне найменування лікарського засобу. Такі рецепти дійсні протягом 5 дн. з дати виписки;

– ф. № 2 передбачена для виписування лікарських засобів і виробів медичного призначення безкоштовно або на пільгових умовах, а також лікарських засобів, що мають одурманюючу властивість. Такі рецепти дійсні протягом 10 дн. з дати виписки;

– ф. № 1 передбачена для виписування інших лікарських засобів. Такі рецепти дійсні протягом двох місяців з дати виписки. Рецепти на краплі для очей можна використовувати протягом одного року.

При відпуску лікарських засобів за рецептами в аптеці залишаються і зберігаються рецепти на засоби, що підлягають предметно-кількісному обліку, та ті, за якими ліки відпущені безкоштовно або на пільгових умовах. Рецепти на всі інші засоби повертаються замовникам.

Реалізація лікарських засобів населенню за повну вартість відображається в обліку аналогічно обліку реалізації товарів підприємствами роздрібною торгівлі (з використанням субрахунків 282, 285, 289, 702 та 902), але при цьому не відображається податковий кредит при придбанні лікарських засобів і податкове зобов'язання – при їх реалізації. У той же час аптеками досить часто, крім неоподатковуваних, продаються товари, які оподатковуються ПДВ. У таких випадках сума податкового кредиту з ПДВ підлягає розподілу між пільговими (неоподатковуваними ПДВ) та звичайними (оподатковуваними) операціями. Сума ПДВ, що припадає на звичайні операції, включається до податкового кредиту, а сума податку, що припадає на пільговий оборот, включається до складу валових витрат підприємства (для врахування при визначенні суми податку на прибуток).

Частіше всього суму податкового кредиту за операціями, які неможливо чітко ідентифікувати з реалізацією конкретного товару (орендна плата, плата за послуги зв'язку, комунальні послуги і т. ін.) розподіляють пропорційно сумі доходу від реалі-

зації (без суми ПДВ). Методику такого розрахунку та відображення в обліку операцій реалізації лікарських засобів показано в табл. 5.25.

Таблиця 5.25

**Відображення на рахунках реалізації лікарських засобів та супутніх товарів з розподілом податкового кредиту з ПДВ**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержано від постачальника лікарські засоби (вартість без ПДВ)	282	631	10000
2	Одержано супутні товари (мінеральна вода): купівельна вартість без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	282 641	631 631	4000 800
3	Нараховано орендну плату, комунальні платежі та оплату за послуги зв'язку: вартість послуг без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	92 641	685 685	700 140
4	Відображено торговельну націнку (різницю між реалізаційною і купівельною вартістю): лікарських засобів супутніх товарів	282 282	285 285	1000 2000
5	Реалізовано за готівку: лікарські засоби, що не оподатковуються ПДВ супутні товари	301 301	702 702	10000 6000
6	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у виручці від продажу супутніх товарів	702	641	1000
7	Скориговано суму податкового кредиту з вартості комунальних послуг, орендної плати і т. ін.: а) питома вага операцій, які оподатковуються ПДВ, у загальному доході від реалізації $5000 : (10000 + 5000) = 0,333$ ; б) сума ПДВ, що підлягає включенню до податкового кредиту $140 \cdot 0,333 = 40,67$ грн в) сума ПДВ, яка підлягає віднесенню на валові витрати підприємства (сторнується із суми податкового кредиту) $140 - 46,67 = 93,33$ грн	641 92	631 631	(93,33) 93,33
8	Списано торговельну націнку на реалізовані: лікарські засоби $(1000 : 11000) \cdot 10000 = 909$ грн супутні товари $(2000 : 6000) \cdot 6000 = 2000$ грн	285 285	282 282	909 2000

Продовження табл. 5.25

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
9	Списано собівартість реалізованих товарів: лікарських засобів (10000 – 909 = 9091 грн) супутніх товарів (6000 – 2000 = 4000 грн)	902	282	9091
		902	282	4000
10	Віднесено на фінансові результати: дохід від реалізації товарів собівартість реалізованих товарів адміністративні витрати	702	791	15000
		791	902	13091
		791	92	793,33

Однією з особливостей комерційної діяльності аптечних закладів є пільгова та безоплатна реалізація лікарських засобів, яку здійснюють спеціалізовані аптеки.

Підставою для продажу лікарських засобів на пільгових умовах або безоплатно є рецепт, оформлений на бланку ф. № 2 і завірений печаткою «Для рецептів». Виправлення у таких рецептах не допускаються. Безоплатно і на пільгових умовах можна продавати тільки ті ліки, які включено до Переліку, затвердженого відповідною постановою КМУ (№ 1071 від 05.09.96 р.). Витрати, пов'язані з відпуском ліків безоплатно або на пільгових умовах, компенсуються за рахунок загальних асигнувань, передбачених відповідними бюджетами на охорону здоров'я, а також за рахунок коштів Чорнобильського фонду.

Для одержання компенсації за реалізовані на пільгових умовах або безоплатно ліки необхідно суворо контролювати правильність оформлення «пільгових» рецептів. Рецепт, який виписано з порушенням встановлених вимог або вміщує непоєднані лікарські засоби, вважається недійсним і ліки за таким рецептом не відпускаються, його погашають спеціальним штампом «Рецепт недійсний» і повертають хворому.

На підставі «пільгових» рецептів аптека складає зведений реєстр у двох примірниках, один з яких призначено для одержання компенсації з відповідного бюджету або від установи охорони здоров'я. Другий примірник цього реєстру з доданими до нього рецептами залишається у бухгалтерії аптеки.

Реалізація ліків на пільгових умовах та безоплатно і отримання компенсації відображається в обліку такими проводками (табл. 5.26).

Крім реалізації готових лікарських форм та виробів медичного призначення, аптеки здійснюють продаж лікарських засобів власного виготовлення. Лікарські засоби, виготовлені в аптеках

Таблиця 5.26

## Облік пільгової та безоплатної реалізації ліків

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відпущено ліки: за безоплатними рецептами за пільговими рецептами з оплатою 50% вартості ліків готівкою  за повну вартість	361	702	2000
		301	702	1500
		361	702	1500
		301	702	5000
2	Відображено торговельну націнку на реалізовані ліки (сума умовна)	285	282	2000
3	Списано фактичну собівартість реалізованих ліків	902	282	8000
4	Одержано від установи охорони здоров'я компенсацію за безоплатну і пільгову реалізацію ліків	311	361	3500

за рецептами лікарів або на замовлення лікувально-профілактичних установ із дозволених до використання діючих та допоміжних речовин, не потребують обов'язкової державної реєстрації. Витрати на виготовлення таких засобів відображають (як і звичайні виробничі витрати) на рахунок 23 «Виробництво». Виготовлені лікарські засоби прибуткують на рахунках 26 «Готова продукція» або 28 «Товари» з подальшою реалізацією та обліком, як і готових лікарських форм.

Якщо витрати на власне виготовлення лікарських засобів носять епізодичний характер, їх можна (і доцільно) обліковувати на окремому аналітичному рахунку у складі рахунку 28 «Товари». До таких витрат відносять тільки вартість використаної сировини і тари, а решту виробничих витрат обліковують на рахунок 93 «Витрати на збут». Це звичайно спрощує і полегшує ведення обліку реалізації медичних засобів власного виготовлення.

Аптекама заборонено реалізувати населенню неякісні лікарські засоби та засоби з вичерпаним терміном придатності. Такі лікарські засоби, як правило, підлягають утилізації та знищенню. В обліку їх вартість на підставі відповідних документів відносять на фінансові результати поточної діяльності (субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» або 949 «Інші витрати операційної діяльності»).

Такі основні особливості обліку реалізації лікарських засобів і товарів медичного призначення аптеками.

## **5.6. Облік витрат і результатів діяльності торговельного підприємства**

### **5.6.1. Облік витрат на рекламу**

Витрати на рекламу є важливою складовою витрат торговельної діяльності. Ці витрати можуть досягати значних розмірів, адже зрозуміло: чим більше витрачається коштів на рекламу, тим, як правило, більше покупців відвідують торговельні заклади, а це сприяє збільшенню обсягів продаж. Згідно із Законом України «Про рекламу» від 03.07.96 р. № 270/96-АР під рекламою розуміють спеціальну інформацію про осіб або продукцію, яка поширюється у будь-якій формі і будь-якими способами з метою прямого або опосередкованого отримання прибутку.

Рекламодавець, тобто замовник реклами, може виготовляти і поширювати рекламу самостійно, а може звернутися за допомогою (звичайно, за певну плату) до спеціалізованих виробників та поширювачів реклами – рекламних агенств і т. ін.

Закон про рекламу поділяє її на такі види: реклама на радіо і телебаченні; в друкованих засобах масової інформації; з використанням телефонного та документального електрозв'язку; зовнішня; внутрішня; на транспорті; соціальна рекламна інформація. У кожного виду реклами є відповідні рекламоносії – газети, журнали, стенди, муляжі, щити тощо. Крім того, підприємства можуть проводити й інші великомасштабні рекламні заходи:

- поширювати рекламні видання (каталоги, листівки, брошури, афіші, прейскуранти і т. ін.);
- приймати участь у виставках і ярмарках;
- організувати прийоми, презентації, свята;
- дарувати рекламні подарунки.

Рекламодавець повинен враховувати особливості рекламування деяких видів продукції, встановлені законодавством: лікарських засобів; виробів медичного призначення; методів профілактики, діагностики і лікування; алкогольних напоїв і тютюнових виробів; зброї та деяких інших. Підприємство може бути притягнуто до суворої відповідальності за поширення недостовірної за змістом реклами.

Рекламоносії поділяють на два види:

1) такі, які можуть бути оприбутковані рекламодавцем як матеріальні цінності (брошури, прайс-аркуші, подарунки з логотипами, рекламні щити тощо);

2) такі, які оприбуткувати неможливо (реклама у газеті, на транспорті, витрати на проведення прийомів і презентацій, участь у виставках і т. ін.).

Деякі матеріальні рекламоносії у процесі проведення рекламних заходів рекламодавець може або ж залишити у своїй власності, або ж подарувати потенційним покупцям (клієнтам).

Таким чином, порядок відображення в обліку витрат на рекламу у рекламодавця залежить від того, хто виготовляє і розміщує рекламу, як укладено договір, чи є рекламоносії для нього матеріальними цінностями та чи залишаються вони у його власності для тривалого використання, чи витрачаються одноразово або передаються безкоштовно (даруються). Порядок відображення в обліку витрат на рекламу наведено у табл. 5.27.

Таблиця 5.27

## Бухгалтерські проведення з обліку витрат на рекламу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
	1. Реклама на радіо, телебаченні, в газеті, журналі і т. ін. (без повернення замовнику рекламоносіїв)		
1	Проведена передплата за послуги з розробки рекламного макета та його публікацію в газеті (показ на телебаченні і т. ін.)	371	311
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
3	Виконано замовлення на рекламу (отримана послуга)	93	685
4	Списано розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	644	685
5	Відображено суму податку з реклами	93	685
6	Проведено взаємозалік передплати у погашення заборгованості виробнику реклами	685	371
	2. Облік виготовлення рекламоносіїв, що враховуються як матеріальні цінності		
7	Проведена передплата виробнику рекламної продукції	371	311
8	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
9	Одержано від виробника рекламну продукцію: з терміном використання більше одного року (стенди, щити, муляжі тощо)	152 106	685 152
	з терміном використання до одного року для одноразового використання	22 209	685 685
10	Списано розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	644	685
11	Відображено суму податку з реклами	93	685
12	Проведено взаємозалік передплати у погашення заборгованості виробнику рекламної продукції	685	371

Продовження табл. 5.27

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
13	Нараховано амортизацію рекламних засобів довгострокового використання	93	131,132
14	Списано вартість рекламних засобів, які обліковувалися у складі МШП та виробничих запасів	93	22,209
	3. Облік виготовлення і розміщення реклами власними силами		
15	Списано витрати на виготовлення рекламної продукції власними силами	23	20, 66, 65 та ін.
16	Оприбуткована рекламна продукція, виготовлена власними силами на підприємстві і віднесена до: необоротних активів	152 106 22 20	23 152 23 23
	МШП		
	виробничих запасів		
17	Списано власну рекламну продукцію, використану за призначенням	93	20, 22
18	Нараховано знос рекламної продукції довгострокового використання	93	131
19	Відображено суму податку з реклами	93	641
	4. Безоплатне роздавання товару в рекламних цілях		
20	Списано вартість товару, розданого безоплатно	93	281
21	Відображено суму ПДВ на вартість безоплатно розданого товару	93	641
22	Відображено суму податку з реклами	93	641

Можливі й інші варіанти виготовлення та розміщення реклами, а відтак, і її обліку.

### **5.6.2. Порядок визначення і відображення в бухгалтерському обліку природного убутку та понаднормативних нестач товарів**

**Природний убуток** – це втрата товарно-матеріальних цінностей при їх транспортуванні, зберіганні та реалізації внаслідок впливу на них об'єктивних природних факторів (усушка, випаровування, вивітрювання, розпил, витікання, розбивання і т. ін.). Держава з метою контролю і певного регулювання подібних явищ встановила норми таких витрат та інструкції по їх застосуванню. Загальним для всіх цих документів є положення про те, що підста-

вою для списання товарів внаслідок природного убутку є їх недостача, виявлена при прийманні, реалізації та при проведенні інвентаризації. Якщо ж такої недостачі товарів не виявлено, то розмір природного убутку не визначають і затверджені норми не застосовують.

Розглянемо особливості виявлення природного убутку товарів на різних стадіях їх руху та його відображення в обліку.

Приймання придбаного товару від постачальника здійснюють посадові особи, уповноважені на це керівником торгового підприємства-одержувача. Приймання товару проводять за кількістю і якістю. При прийманні товару за кількістю порівнюють кількість фактично одержаного товару з кількістю, вказаною у супровідних документах постачальника. Якщо виявлено розходження між фактично одержаною і задекларованою постачальником кількістю товару, складають акт про недостачу (лишки) товару. Акт повинні підписати всі члени комісії, що були задіяні при прийманні товару за кількістю (бажано за участю представника постачальника). Керівник підприємства-одержувача повинен розглянути і затвердити акт не пізніше наступного робочого дня після його складання. Якщо при прийманні товару виявлено недостачу, що перевищує норми природного убутку, постачальнику в установленому порядку пред'являється претензія. При прийманні товару, доставленого власним транспортом, недостача понад норми природного убутку відноситься за рахунок матеріально відповідальної особи, що супроводжувала вантаж і забезпечувала його схоронність. Сума стягнення при цьому буде перевищувати облікову вартість понаднормативної недостачі товару. Її визначають за методикою, затвердженою постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116, використовуючи формулу:

$$Pз = /(\text{Бв} - \text{А}) \cdot \text{Інф} + \text{ПДВ} + \text{Азб}/ \cdot 2, \quad (5.8)$$

де  $Pз$  – розмір стягнення (відшкодування) збитку;

$\text{Бв}$  – балансова (облікова) вартість на момент виявлення факту крадіжки, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей;

$\text{А}$  – сума амортизації (для необоротних активів, що були раніше в експлуатації), нарахована на зіпсовані цінності;

$\text{Інф}$  – загальний індекс інфляції;

$\text{ПДВ}$  – сума ПДВ з облікової вартості товару;

$\text{Азб}$  – сума акцизного збору (на підакцизні товари).

$\text{П(С)БО 9}$  «Запаси» передбачено, що понаднормативні втрати (недостачі) запасів при придбанні не включають до їх первісної

вартості, а відносять до витрат того періоду, в якому вони були виявлені. Отже, витрати в межах природного убутку відносять на збільшення первісної вартості придбаних товарів. Особливістю відображення в обліку природного убутку є те, що його визначають окремо з кожному виду (найменування) товару і так же розподіляють і списують. На рахунках це буде відображено такими записами (табл. 5.28).

Таблиця 5.28

## Відображення в обліку недостачі товарів при їх придбанні

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержано на склад товар від постачальника, перевезений власним транспортом (за вирахуванням недостачі): купівельна вартість товару без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	281	631	4900
		641	631	980
2	Відображено втрату товару при транспортуванні в межах норм природного убутку (тільки на суму): купівельна вартість товару без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	281	631	25
		631	631	5
3	Списано недостачу товару понад норми природного убутку: купівельна вартість товару без ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ одночасно запис на забалансовому рахунку	947	631	75
		947	631	15
		072	–	90
4	Віднесено на винувату матеріально відповідальну особу суму відшкодування недостачі товару понад норми природного убутку $R_3 = \frac{1}{75 - 0} \cdot 1,004 + 15 + 0 \cdot 2 = 180,60$ грн Одночасно запис на забалансовому рахунку	375	716	180,60
		–	072	90
5	Відображено суму заборгованості перед бюджетом – різницю між сумою стягнення з винуватої особи та обліковою вартістю недостачі товару $(180,60 - 90) = 90,60$ грн	716	642	90,60

У деяких випадках нормативними документами затверджено норми природного убутку товарів окремо для пунктів реалізації (магазинів і т. ін.) та окремо для складів і баз як місць тривалого зберігання товарів. Необхідно звернути увагу на те, що до таких складів і баз не належать підсобні приміщення пунктів реалізації

(кладові, підвали тощо). Але якщо товари у торговій залі і у підсобному приміщенні знаходяться на відповідальному зберіганні різних осіб, то наказом керівника підприємства необхідно розподілити загальну норму природного убутку на реалізований товар між окремими матеріально відповідальними особами та завчасно ознайомити їх з цим наказом.

Недостачу товарів у пунктах реалізації виявляють, як правило, при проведенні інвентаризації. У міжінвентаризаційний період усі втрати товару (псування, бій і т. ін.) при реалізації товарів у підприємствах роздрібної торгівлі оформлюють проміжними актами і знищуються комісією після затвердження такого акту керівником підприємства. Акти на втрати та знищення бою товарів зберігаються у матеріально відповідальній особі і передаються у бухгалтерію разом з інвентаризаційними описами. При проведенні інвентаризації підраховують загальну суму втрат (бою) товарів, оформлену проміжними актами, і списують в межах норм природного убутку.

Норми природного убутку товарів є граничними і застосовуються лише у тих випадках, коли під час перевірки фактичної наявності товарів була виявлена їх недостача порівняно з обліковими залишками. Отже, природний убуток товарів, виявлений при інвентаризації, списують з матеріально відповідальної особи у фактичних розмірах, але не вище встановленої норми. Недостачі списують з матеріально відповідальних осіб за обліковими цінами. Враховуючи, що у роздрібній торгівлі товари обліковують за цінами продажу, а на витрати підприємства списують недостачі за цінами придбання (без торгової націнки), то різницю між оцінками товару за ціною продаж і ціною придбання відносять за рахунок торгової націнки.

При визначенні розміру природного убутку в межах встановлених норм для підприємств роздрібної торгівлі до роздрібного товарообороту не враховують товари:

- відпущені іншим магазинам, філіям магазину, які ведуть окремий облік матеріальних цінностей, а також продані у порядку дрібного опту;
- повернені постачальникам або передані на переробку;
- списані за актами як непридатні внаслідок поломки, псування, зниження якості, пошкодження тощо.

Встановлений з урахуванням всіх вимог нормативних документів природний убуток товарів та їх понаднормативні втрати при зберіганні і реалізації у бухгалтерському обліку відносять до операційних витрат підприємства (табл. 5.29).

Таблиця 5.29

## Відображення в обліку недостачі товарів при їх реалізації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списана фактична собівартість недостачі товарів (без суми торгової націнки): у межах норми природного убутку понад норми природного убутку	902	282	42
		947	282	126
2	Списана торгова націнка на вартість недостачі товару	285	282	72
3	Скориговано суму податкового кредиту з ПДВ на недостачу товарів понад норми природного убутку (126 · 0,2) = 25,20 грн Одночасно на забалансовому рахунку відображають суму втрат (126 + 25,2) = 151,20 грн	947	641	25,20
		072	–	151,20
4	Віднесено на винувату матеріально відповідальну особу суму відшкодування: сума відшкодування, що підлягає віднесенню на винувату особу (126 + 25,2) · 2 = 302,40 грн сума, що підлягає сплаті до бюджету 302,4 – 151,2 = 151,20 грн Одночасно запис на забалансовому рахунку	375	716	302,40
		716	642	151,20
		–	072	151,20
5	Погашено суму збитку готівкою	301	375	302,40
6	Перераховано до бюджету різницю між сумою відшкодування та фактичними втратами підприємства від понаднормативної недостачі товарів	642	311	151,20

Аналогічно відображають в обліку недостачу товарів у межах норм природного убутку, виявлену при їх інвентаризації у місцях тривалого зберігання (на складах, базах і т. ін.).

### 5.6.3. Облік операційних витрат торговельного підприємства та визначення фінансових результатів

Крім витрат, пов'язаних з придбанням товарів, що складають їх собівартість, торгові підприємства несуть витрати, пов'язані з реалізацією товарів та іншою господарською діяльністю.

Отже, усі витрати торговельного підприємства можна умовно поділити на три групи:

- витрати на придбання товарів;
- витрати на реалізацію товарів;
- витрати на управління підприємством.

Загальні положення про склад і порядок обліку витрат на підприємствах усіх галузей економіки (крім банків та бюджетних установ) визначає П(С)БО 16 «Витрати». Згідно з цим стандартом основна діяльність, а також інші види діяльності, що не належать до інвестиційної або фінансової, складають операційну діяльність. У торгівлі витрати операційної діяльності групують за такими групами:

- собівартість придбання товарів;
- витрати на збут (реалізацію) товарів;
- загальногосподарські витрати та витрати на управління (адміністративні витрати);
- інші витрати операційної діяльності.

Склад і порядок формування витрат торговельного підприємства конкретизується «Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності», затвердженими наказом Міністерства економіки України від 22.05.2002 р. № 145. В обліку операційні витрати групують за економічними елементами і статтями. Облік за елементами ведуть на рахунках класу 8 «Витрати за елементами», а за статтями – на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». Слід відзначити, що для обліку витрат торговельної діяльності не використовують рахунки 23 «Виробництво» (крім підприємств громадського харчування) та 91 «Загальновиробничі витрати», а витрати, пов'язані з реалізацією товарів, відносять до витрат періоду і не включають до собівартості реалізованих товарів.

Суб'єкти малого підприємництва для обліку витрат діяльності можуть використовувати лише рахунки класу 8 і не застосовувати рахунки класу 9. Усі інші підприємства торгівлі (крім малих) повинні обов'язково застосовувати рахунки класу 9, а рахунки класу 8 – за бажанням.

Якщо підприємство торгівлі не використовує рахунки класу 9, то на рахунок 80 «Матеріальні витрати» воно обліковує як фактичну собівартість реалізованих товарів (субрах. 808 «Витрати товарів»), так і інші матеріальні витрати: на ремонт приміщень та обладнання, паливно-мастильних матеріалів та електроенергії для адміністративних потреб тощо.

На рахунку 84 «Інші операційні витрати» обліковують витрати, що не ввійшли до складу собівартості реалізованих товарів та елементів витрат, врахованих на рахунках 80–83. Це можуть бути: вартість послуг сторонніх організацій (протипожежна і сторожова охорона, страхові, юридичні, аудиторські, консалтингові послуги, орендна плата, ремонт основних засобів, комунальні платежі, оплата за семінари, обов'язкові медичні огляди працівників тощо); податки, збори і інші обов'язкові платежі; витрати від операційних курсових різниць та від знецінення запасів; витрати на банківське обслуговування та обслуговування РРО; витрати на охорону праці і техніку безпеки; службові відрядження працівників апарату управління і т. ін.

На рахунку 85 «Інші витрати» обліковують витрати, що не відносять до операційних, тобто витрати фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності.

Підприємства торгівлі, які використовують лише рахунки класу 9, усі витрати групують безпосередньо за видами діяльності на відповідних рахунках цього класу. Облік на цих рахунках ведуть у розрізі статей або видів витрат, а на фінансові результати їх списують загальною сумою в кінці звітного періоду. Перелік статей, за якими ведуть облік на рахунках витрат діяльності, торговельне підприємство визначає самостійно з врахуванням вимог П(С)БО 16 та Методичних рекомендацій № 145.

Якщо підприємства торгівлі для обліку витрат використовують паралельно рахунки класів 8 і 9, то операції з обліку фінансових, інвестиційних та надзвичайних витрат відображають безпосередньо на відповідних рахунках класу 9, а рахунок 85 «Інші витрати» не використовують. Це зумовлено тим, що у бухгалтерському звіті за ф. № 2 «Звіт про фінансові результати» у розрізі окремих елементів наводяться лише операційні витрати (дані рахунків 80–84).

Доходи від реалізації товарів відображають за кредитом рахунка 70, а за дебетом цього рахунка – вирахування з доходів та списання чистого доходу при його віднесенні на рахунок 79 «Фінансові результати».

На дебет субрахунка 79 списують собівартість реалізованих товарів та всі інші витрати діяльності, що дає змогу визначити показники валового, операційного і чистого прибутку, необхідні для складання звіту про фінансові результати (ф. № 2). Сума чистого прибутку переноситься на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)», сальдо якого відображають у заключному балансі (ф. № 1).

## 5.7. Облік переоцінки товарів та відображення їх вартості у балансі

Одним з основоположних принципів бухгалтерського обліку є принцип обережності (обачності, консерватизму), згідно з яким методи оцінки активів, що використовуються у бухгалтерському обліку, не повинні призводити до завищення вартості активів та суми доходів підприємства і заниження оцінки його зобов'язань та витрат. Відповідно до цього принципу відображення товарів у бухгалтерській звітності повинно здійснюватися за меншою з двох можливих оцінок: первісною (фактичною собівартістю придбання) або чистою реалізаційною вартістю (якщо остання менша первісної).

Облік товарів підприємства роздрібної торгівлі ведуть за цінами продажу, але у балансі вони повинні відображатися за первісною (купівельною) вартістю. Отже, у фінансовій звітності сальдо рахунку 28 «Товари» показують у згорнутому вигляді (за мінусом кредитового залишку на субрахунку 285 «Торгова націнка»).

Під чистою реалізаційною вартістю розуміють очікувану вартість реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за мінусом очікуваних витрат на їх підготовку до продажу і збут.

Зменшення первісної вартості товарів до рівня чистої вартості їх реалізації за своїм економічним змістом є не чим іншим, як їх уцінкою. Крім того, уцінка товарів може проводитися і з інших причин та в інших випадках (наприклад, при їх частковому псуванні, втраті товарного вигляду через пошкодження упаковки, при наближенні граничного терміну придатності їх використання за призначенням тощо).

Уцінка товарів регулюється «Положенням про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей», затвердженим спільним наказом Міністерства економіки та МФУ від 10.09.1996 р. № 120/190, з наступними змінами і доповненнями. Згідно з цим Положенням уцінка товарів на підприємствах усіх форм власності проводиться за рішенням керівника (власника) підприємства, якщо:

- продукція залежала і не користується попитом у споживачів (не знаходить збуту протягом періоду понад 3 міс.);
- товари втратили свою первісну якість;
- надлишки товарно-матеріальних цінностей більше 3 місяців не можуть бути використані для виробництва продукції

через недоцільність її виробництва через відсутність попиту на неї.

Не можуть бути уцінені товари, що оформлені під заставу, знаходяться у резерві або на відповідальному зберіганні.

Уцінка товарів проводиться, як правило, за даними інвентаризації залишків на дату уцінки. Але за рішенням керівника (власника) підприємства торгівлі уцінка може бути проведена на підставі даних обліку без проведення інвентаризації залишків. Сума уцінки товарів відображається у складі операційних витрат звітного періоду.

Відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» уцінка передбачає зменшення первісної вартості товарів. Але враховуючи, що підприємства роздрібно торгівлі обліковують товари за цінами продажу, при їх уцінці до вартості, меншої за первісну, необхідно суму зменшення продажної вартості товару поділити на дві складові: суму, на яку зменшується торгова націнка, і суму уцінки купівельної вартості товару. Остання і буде складати ту суму, яку необхідно віднести на витрати звітного періоду.

Діючі нормативні документи передбачають, що для проведення уцінки товарів необхідно створити комісію, яка складає «Опис-акт уцінки залежалих товарів і продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей». У цьому документі перераховують усі найменування товарів, що підлягають уцінці, вказують їх вартість до і після уцінки, визначають загальну суму уцінки. Акт підписують члени комісії та матеріально відповідальна особа, у підзвіті якої знаходяться товари, і затверджує керівник підприємства.

На підставі акта уцінки товарів зменшення суми торгової націнки відображають записом

Д-т субрах. 285 – К-т субрах. 282,

а на суму уцінки первісної вартості товару виконують запис

Д-т субрах 946 «Втрати від знецінення запасів»,

К-т субрах. 282 «Товари в торгівлі».

Згідно з П(С)БО дооцінка товарів можлива лише в одному випадку: якщо зростає їх чиста реалізаційна вартість після раніше проведеної уцінки. При цьому дооцінка товарів може бути проведена лише на суму, яка не перевищує суми їх попередньої уцінки. Отже, вартість дооціненого товару не може перевищувати первісної вартості товару до його першої уцінки. У бухгалтерському обліку така дооцінка може бути відображена сторнуванням суми раніше проведеної уцінки товару. Якщо ж підприєм-

ство торгівлі бажає підвищити продажну вартість товару, то досягти цього можна за рахунок збільшення розміру торгової націнки (у межах допустимого).

### **Питання для самоконтролю**

1. Перелічіть основні дозвільні документи, необхідні для організації підприємства торгівлі.
2. Охарактеризуйте порядок використання реєстраторів розрахункових операцій (РРО), розрахункових книжок (РК) та книги обліку розрахункових операцій (КОРО) у підприємствах торгівлі.
3. Назвіть основні особливості організації бухгалтерського обліку в торгівлі.
4. Охарактеризуйте порядок патентування торгової діяльності та відображення в обліку операцій придбання і списання торгових патентів.
5. Охарактеризуйте порядок документального оформлення надходження та реалізації товарів.
6. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку надходження товарів, розкрийте порядок визначення їх первісної вартості.
7. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку розрахунків за претензіями, охарактеризуйте порядок їх документального оформлення.
8. Розкрийте порядок визначення торгової націнки на товари в роздрібній торгівлі та її відображення в обліку.
9. Дайте характеристику методів обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) у торгових підприємствах та наведіть основні бухгалтерські проведення з їх розподілу і списання.
10. Назвіть основні види тари та рахунки, на яких ведеться облік різних видів тари.
11. Наведіть основні бухгалтерські проводки з відображення в обліку операцій із заставною та скляною тарою.
12. Охарактеризуйте порядок реалізації товарів зі знижками та їх відображення в обліку.
13. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку реалізації товарів за бонусними дисконтними картками.
14. Охарактеризуйте умови, порядок документального оформлення та відображення в обліку повернення товарів покупцями.
15. Охарактеризуйте особливості проведення, документального оформлення та відображення в обліку операцій комісійної торгівлі.

16. Охарактеризуйте особливості організації та порядок відображення в обліку реалізації товарів в розстрочку.

17. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку реалізації товарів через торговельні автомати.

18. Розкрийте порядок відображення в обліку виїзної торгівлі.

19. Охарактеризуйте особливості організації та порядок відображення в обліку реалізації товарів поштою за передоплатою та накладною платою.

20. Охарактеризуйте особливості організації та порядок відображення в обліку оптової торгівлі.

21. Охарактеризуйте особливості організації та порядок відображення в обліку фірмової торгівлі.

22. Охарактеризуйте особливості організації та порядок відображення в обліку реалізації лікарських засобів аптеками.

23. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку витрат на рекламу.

24. Охарактеризуйте порядок визначення та відображення в обліку природного убутку та понаднормативних нестач товарів.

25. Охарактеризуйте порядок відображення в обліку операційних витрат та визначення фінансових результатів діяльності торгового підприємства.

26. Охарактеризуйте умови та порядок проведення переоцінки товарів і відображення в обліку та звітності її результатів.



### Література до теми

1. Піроженко О., Рудяк Ю., Бойцова М. Усе про облік та організацію роздрібної торгівлі. – Х.: Фактор, 2005. – 376 с.

2. Бухгалтерський облік в торгівлі / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та доц. Н.М. Малюги. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 576 с.

3. Солошенко Л. Розничная торговля: новое в бухгалтерском учете. – Х.: Фактор, 2000. – 104 с.

4. Бухгалтерський облік і аудит в аптеках / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 384 с.

5. Закон України «Про захист прав споживачів» від 15.12.1993 р. № 3682.

6. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 01.06.2000 р. № 1776 – 111.

7. Порядок зайняття торговельною діяльністю та правила торговельного обслуговування населення. Затверджено постановою КМУ від 08.02.1995 р. № 108.

8. Правила торгівлі лікарськими засобами в аптечних закладах. Затверджено постановою КМУ від 17.11.2004 р. № 1570.

9. Правила роздрібної торгівлі нафтопродуктами. Затверджено постановою КМУ від 20.12.1997 р. № 1442.

10. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності. Затверджено наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145.



**ГЛАВА 6**

# **ОБЛІК ВИРОБНИЧО-ТОРГОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ГРОМАДСЬКОГО ХАРЧУВАННЯ**

## **6.1. Особливості виробничо-торгової діяльності у сфері громадського харчування**

Громадське харчування – сфера виробничо-торгової діяльності, де виробляють і продають продукцію власного виробництва та куповані товари, як правило, призначені для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього.

Підприємства громадського харчування у своїй діяльності керуються як законодавчими актами, які регулюють діяльність у сфері торгівлі взагалі (такі як Закони України про захист прав споживачів, про патентування деяких видів підприємницької діяльності, про ліцензування, про стандартизацію і сертифікацію, про реєстратори розрахункових операцій та ін., правила торгівлі окремими видами товарів і продуктів, порядок заняття торговельною діяльністю і правила торгового обслуговування населення тощо), так і спеціальними нормативними документами, що регулюють діяльність у сфері громадського харчування та визначають правовий порядок забезпечення безпеки і якості харчових продуктів, а також основні вимоги до роботи підприємств громадського харчування взагалі та їх відокремлених підрозділів – їдалень, буфетів, барів, кафе, ресторанів тощо. До таких нормативних актів відносять, в першу чергу, Закон України про безпеку і якість харчових продуктів і продовольчої сировини, правила роботи закладів (підприємств) громадського харчування, збірники рецептур, порядок розробки та затвердження технологічної документації на фірмові блюда, санітарні правила для підприємств громадського харчування тощо.

Згідно з «Правилами роботи закладів (підприємств) громадського харчування», затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24.07.2002 р. № 219, заклади громадського харчування поділяють на типи: ресторани, бари, кафе, їдальні, закусочні, буфети, кулінарні кафетерії, фабрики-кухні, фабрики-заготівельні, відкриті літні майданчики, кіоски і т. ін. У свою чергу, ресторани і бари залежно від їх розмірів та рівня обслуговування споживачів поділяють на класи – люкс, вищий, перший. Тип закладу громадського харчування та його клас визначають суб'єкти господарювання самостійно з урахуванням рівня обслуговування, технічного забезпечення, асортименту і т. ін.

Загальні вимоги до закладів громадського харчування стосуються таких основних питань:

- архітектурно-планувальне рішення;
- забезпечення обладнанням, меблями, посудом, столовими приборами, білизною;
- асортимент продукції, її різноманітність та складність приготування;
- кваліфікація персоналу, методи обслуговування (самообслуговування, попереднє сервірування столів, обслуговування офіціантами);
- якість обслуговування (етика, естетика тощо).

Обов'язковою є інформація відвідувачів про асортимент продукції, що пропонується, та її ціну. Щоденне меню підписують керівник підприємства, завідувач виробництва (шеф-кухар), бухгалтер (калькулятор). Його виставляють на видному місці в торговій залі або на обідніх столах. До меню включають страви, напої, кулінарні, кондитерські та борошняні вироби згідно зі бірниками рецептур, а також фірмові блюда, розроблені і затверджені відповідно до вимог діючого законодавства.

Робочі місця кухарів і кондитерів повинні мати технологічні карти з позначенням норм закладки сировини, виходу готових страв (виробів) і технології їх приготування. Продаж продукції здійснюють з дотриманням умов і термінів реалізації, визначених санітарними правилами і нормами.

Музичне обслуговування відвідувачів здійснюється за рішенням керівництва закладу громадського харчування. Музичні колективи або окремі виконавці можуть бути зараховані у штат цих закладів або працювати на умовах угоди цивільно-правового характеру.

Розрахунки з покупцями здійснюються, як правило, за готівку, тому підприємствам громадського харчування загального типу

необхідно придбавати торговий патент на кожен пункт продажу, де здійснюються розрахунки готівкою.

Згідно з діючим законодавством громадське харчування, як вид підприємницької діяльності, не підлягає ліцензуванню. Але в той же час заклади громадського харчування, які торгують алкогольними напоями і тютюновими виробами, повинні мати відповідні ліцензії. Такі ліцензії видаються за плату терміном на один рік і підлягають обов'язковій реєстрації в податкових органах. Плата за ліцензії вноситься поквартально рівними частинами і відображається в обліку спочатку як витрати майбутніх періодів (на рахунок 39), а потім щомісячно списується на витрати обігу (рахунок 93).

Відповідно до діючого законодавства послуги, що надаються суб'єктами господарювання у сфері громадського харчування, не підлягають обов'язковій сертифікації відносно безпеки для життя і здоров'я людей. Разом з тим закладам громадського харчування бажано керуватися діючими нормативно-правовими актами, які регулюють порядок проведення обов'язкової сертифікації послуг харчування, що надаються суб'єктами туристичної діяльності. До таких закладів віднесено ресторани, бари, кафе, їдальні, закусочні. Вимоги щодо проведення обов'язкової сертифікації послуг харчування, які надаються суб'єктами туристичної діяльності, встановлені «Правилами обов'язкової сертифікації послуг харчування», затвердженими наказом Держкомстандарту України від 27.01.99 р. № 37. Вартість робіт з обов'язкової сертифікації послуг харчування сплачується заявником на договірних умовах. Результати проведеної сертифікації оформлюються «Сертифікатом відповідності» з терміном дії від одного до п'яти років. Не пізніше ніж за три місяці до закінчення терміну дії сертифіката відповідності заявник подає нову заяву у відповідний орган для проведення наступної обов'язкової сертифікації.

Необхідно звернути увагу також на те, що у закладах громадського харчування дозволяється використовувати засоби вимірювання лише у справному стані при наявності чіткого відбитку державного повірочного тавра або свідоцтва про перевірку відповідно до нормативних документів. Забороняється використання для торгово-виробничої діяльності засобів вимірювальної техніки побутового призначення.

Розрахунки зі споживачами підприємства громадського харчування здійснюють, як правило, готівкою з використанням реєстраторів розрахункових операцій (РРО) або Книги обліку розрахункових операцій (КОРО) і Розрахункової книжки (РК). Вка-

зані суб'єкти підприємницької діяльності зобов'язані видавати особі, яка отримала товар або послугу і сплатила гроші, розрахунковий документ встановленої форми на повну суму проведеної операції. Форма і зміст таких документів передбачені «Положенням про форму і зміст розрахункових документів», затвердженим наказом ДПАУ від 01.12.2000 р. № 614. До них належать: касовий чек, видатковий чек, розрахункова квитанція, спрощена розрахункова квитанція. Бланки цих документів повинні мати обов'язкові реквізити, передбачені названим Положенням. У закладах громадського харчування при розрахунках готівкою зазвичай використовують фіскальний касовий чек типової форми № ФКЧ-1. В той же час у ресторанах досить поширена практика доповнення або зміни замовлення у процесі обслуговування клієнтів, а кінцевий розрахунок готівкою здійснюється після повного виконання замовлення зі змінами і доповненнями. У зв'язку з цим таким закладам доцільно використовувати РРО, здатні працювати у режимі «ресторанної каси».

РРО переключається в режим «ресторанної каси» при його програмуванні, після чого він може виконувати такі функції:

- реєстрація відпуску ще не оплачених товарів (послуг) з друкуванням службового (не фіскального) чека;
- ведення поточних рахунків (доповнення відкритого клієнтом рахунка новими замовленнями);
- узагальнення інформації про товари (послуги), відпущені клієнту в межах кожного відкритого рахунка;
- закриття рахунка клієнта з видачею фіскального чека після оплати рахунка;
- контроль наявності неоплачених рахунків.

Деякі моделі касових апаратів можуть вести до двохсот рахунків клієнтів одночасно. Номери рахунків включають номер столу в ресторані. У рамках одного рахунка можна вести облік замовлень окремих клієнтів – до 9 клієнтів за кожним столом. При необхідності можна надрукувати до трьох примірників службових чеків (нефіскальних) одночасно: для кухні, бару, клієнта. Рахунок можна доповнювати до 15 раз. При бажанні замовлення можна частково або повністю анулювати. Одночасно можна реєструвати разовий продаж супутніх товарів – сигарет, кофе і т. ін. При оплаті рахунка друкується фіскальний касовий чек т. ф. № ФКЧ-1.

Звітність про використання РРО та РК (ф. № ЗВР-1) подається податковому органу за місцем реєстрації підприємства щомісячно, незалежно від того, застосовувалися РРО у звітному

місяці чи не застосовувалися, до 15 числа наступного за звітним періодом місяця.

РРО може бути запрограмовано як для реєстрації оплати готівкою, так і для розрахунків чеками і в кредит. Для того, щоб можна було приймати оплату платіжними картками, підприємству громадського харчування необхідно укласти відповідну угоду з банком, який є членом платіжної системи (договір еквайрингу), та обладнати місце проведення розрахунків платіжним терміналом та імпринтером. Торговий платіжний термінал може бути приєднаним або об'єднаним з РРО. За допомогою платіжного терміналу здійснюється авторизація операції реалізації товару за платіжними картками і оформлюється платіжний чек (квитанція терміналу). Імпринтер призначений для перенесення реквізитів платіжної картки на сліп, тобто паперовий документ, який підтверджує здійснення операції з використанням платіжної картки та вміщує дані цієї операції і реквізити платіжної картки. Імпринтери застосовуються частіше при відсутності терміналу, але можуть використовуватися і одночасно з платіжним терміналом.

У бухгалтерському обліку операції розрахунків з покупцями за платіжними картками з наступним зарахуванням банком коштів на поточний рахунок підприємства відображають такими проводками (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

**Відображення в обліку реалізації товарів (послуг) з розрахунком за платіжними картками**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено реалізацію товару	331	702	120
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	20
3	Передано сліп банку-еквайру	333	331	120
4	Одержано платіж (зараховано кошти на поточний рахунок підприємства)	311	333	115
5	Утримано банком комісійну винагороду (сума умовна)	93	333	5

Такі основні особливості діяльності закладів громадського харчування, які необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку у цій сфері підприємництва.

## **6.2. Планування виробничої діяльності підприємств громадського харчування**

Основою організації виробничого процесу в громадському харчуванні є його планування, тобто розробка програми діяльності з виготовлення (випуску) власної продукції. При цьому розробка планів виробництва повинна забезпечити узгодження та взаємозв'язок між окремими працівниками закладу харчування, у тому числі і з бухгалтером. Обумовлено це ще й тим, що більшість планових документів є базою для облікових процедур або ж підставою для складання первинних бухгалтерських документів. Крім того, у невеликих підприємствах громадського харчування деякі функції планування виконують, як правило, облікові працівники, що і послужило підставою розгляду цього питання у цьому посібнику.

Порядок виробничого планування та його документального оформлення у кожного суб'єкта підприємництва у сфері громадського харчування залежить від асортименту власної продукції, виробничих потужностей, розрахункових обсягів постачання сировини, можливостей її зберігання та інших умов. Методичні підходи до планування виробничої діяльності закладів громадського харчування можна запозичити з «Методичних рекомендацій з організації роботи закладів ресторанного господарства при вищих навчальних закладах», затверджених наказом Міністерства економіки України від 05.03.2004 р. № 93.

Названими рекомендаціями пропонується для оперативного планування виробничої програми закладів громадського харчування користуватися нормами споживання блюду, визначеними експериментально для окремих категорій споживачів. Такі нормативи можна визначати (залежно від типу закладу харчування) окремо для сніданку, обіду, вечері. Наприклад, для підприємств громадського харчування при вищих навчальних закладах норми споживання окремих блюду на сніданок становлять з розрахунку на 100 відвідувачів: холодні закуски – 79, перші страви – 14, другі страви – 52, гарніри – 33, солодкі страви – 10, гарячі напої – 98, кондитерські вироби – 50, холодні напої – 3. Разом – 339 порцій. На обід загальна норма споживання становить 489 порцій відповідного асортименту на 100 відвідувачів.

Такі норми можна визначити для кожної категорії населення, яка користується послугами відповідного закладу харчування, експериментальним шляхом для кожного періоду року.

Виходячи з досвіду роботи (або попереднього замовлення) і очікуваної кількості відвідувачів, можна визначити загальну планову потребу кількості порцій окремих асортиментних груп страв. Для розрахунків використовують форми планових документів, передбачені «Методичними рекомендаціями щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами», затвердженими наказом Міністерства економіки України від 17.06.2003 р. № 157.

Для щоденного планування заклади громадського харчування використовують План-меню, який напередодні складає в одному примірнику завідувач виробництва (шеф-кухар, старший кухар, бригадир) і затверджує керівник закладу. У плані-меню передбачають назву і коротку характеристику кожної страви, його номер за збірником рецептур (технологічною картою), код страви, кількість порцій, ціну.

На підставі плану-меню розраховують потребу в сировині, складають меню для відвідувачів та вимогу на відпуск сировини зі складу на кухню.

Документом для планування виробничого завдання на виготовлення кондитерських та інших виробів є «Наряд-замовлення», який складає завідувач кондитерського виробництва на підставі заявок від реалізаторів і затверджує керівник підприємства. У наряді-замовленні зазначають: назви виробів; їх номери згідно зі збірником рецептур; вагу (масу); кількість; ціну продажу; загальну вартість; потребу в сировині для кожного виробу та взагалі. Розрахунки потреби в сировині виконує, як правило, бухгалтер. На підставі наряду-замовлення виписують вимогу на відпуск сировини зі складу і контролюють фактичний вихід готової продукції та її передачу на склад (в експедицію) або до торгової зали (реалізаторам).

Важливим елементом організації діяльності підприємств громадського харчування є визначення відпускнуої вартості продукції власного виробництва. Особливістю ціноутворення на підприємствах громадського харчування є те, що фактичну собівартість одиниці виробленої продукції в системному порядку тут не визначають, а розраховують ціну її реалізації. Для цього передбачено спеціальний планово-обліковий документ – «Калькуляційна картка». Калькуляцію (розрахунок ціни реалізації) складають на кожен вид страв, кулінарних виробів тощо. До калькуляційної картки заносять дані про вартість продуктів (сировини), що входять у рецептуру страви (виробу). Підставою для складання каль-

куляції є план-меню та норми вкладення продуктів (сировини), передбачені збірниками рецептур (технологічними картами на фірмові вироби). Калькуляцію складають, як правило, на 100 порцій або на 10 кг (якщо збірником рецептур передбачені норми закладки з розрахунку на 1 кг готового виробу). Ціна продуктів (сировини) може бути обліковою (без торгової націнки) або ж продажною (з торговою націнкою), залежно від прийнятої на підприємстві методики оцінки запасів.

У калькуляційній картці вказують найменування страви та її номер за збірником рецептур, найменування продуктів, що є сировиною для виготовлення цієї страви, та норми їх закладки згідно зі збірником рецептур, облікову ціну та вартість кожного виду продуктів (сировини) і всього набору, суму націнки до облікової вартості, суму ПДВ, відпускну вартість 100 страв (10 кг) та однієї страви (порції), вихід у готовому вигляді однієї страви (порції) в грамах (мл). Калькуляцію підписують виконавець (бухгалтер, калькулятор) і завідувач виробництва, затверджує керівник підприємства (табл. 6.2, 6.3).

*Таблиця 6.2*

ТОВ «Ресторан «Зустріч»  
Код за ЗКУД 0903108

**Калькуляційна картка № 405  
2 лютого 2007 р.**

Найменування страви – «Ікра бурякова з морквою»  
Номер за Збірником рецептур – 1.50

№ з/п	Порядковий номер калькуляції і дата її затвердження	№ 29 «02» лютого 2007 р.		
	Найменування продуктів	Норма, кг	Ціна, грн	Сума, грн
1	Буряк	8,75	2,03	17,76
2	Морква	3,75	3,96	14,85
3	Цибуля ріпчаста	0,95	6,60	6,27
4	Олія	0,13	11,00	1,43
5	Томатне пюре	0,63	15,40	9,70
Загальна вартість набору продуктів на 10 кг				50,01
Ціна продажу однієї страви, 100 г				0,50
Вихід у готовому вигляді однієї страви, г				100
Завідувач виробництва				Булкін
Калькуляцію склав				Пивовар
Затверджую: Керівник закладу (підприємства)				Курочкін

Таблиця 6.3

ТОВ «Ресторан «Зустріч»»  
Код за ЗКУД 0903108

**Калькуляційна картка № 405**  
**2 лютого 2007 р.**

Найменування страви – «Ікра бурякова з морквою»  
Номер за Збірником рецептур – 1.50

№ з/п	Порядковий номер калькуляції і дата її затвердження	№ 29 «02» лютого 2007 р.		
	Найменування продуктів	Норма, кг	Ціна, грн	Сума, грн
1	Буряк	8,75	0,92	8,05
2	Морква	3,75	1,80	6,75
3	Цибуля ріпчаста	0,95	3,00	2,85
4	Олія	0,13	5,00	0,65
5	Томатне пюре	0,63	7,00	4,41
Облікова вартість набору продуктів на 10 кг				22,71
Націнка (120% облікової вартості)				27,25
Загальна вартість набору продуктів на 10 кг				49,96
Ціна продажу однієї страви, 100 г				0,50
Вихід у готовому вигляді однієї страви, г				100
Завідувач виробництва				Булкін
Калькуляцію склав				Пивовар
Затверджую: Керівник закладу (підприємства)				Курочкін

Визначена таким чином відпускна вартість страви (виробу) зберігається до зміни сировинного набору або зміни вартості продуктів (сировини). При настанні таких змін визначають нову ціну страви (кулінарного виробу і т. ін.). Розрахунок нової ціни здійснюють у тій же калькуляційній картці, використовуючи для цього вільні колонки (з позначенням дати кожного такого розрахунку). Нова ціна затверджується підписами тих же посадових осіб (бухгалтер-калькулятор, зав. виробництва, керівник підприємства).

Подібні калькуляційні картки складають не лише на продукцію власного виробництва, а й на куповані товари, що реалізуються підприємством громадського харчування (цукерки, печиво, кондитерські вироби, фрукти, соки тощо). При цьому враховують, що продаж купованих товарів може здійснюватися або на вагу, або поштучно. Відповідно має бути розрахована і відпускна ціна.

### **6.3. Особливості документального оформлення приймання товарів і продовольчої сировини**

Загальновідомо, що основою бухгалтерського обліку є первинні документи, які складають на всі господарські операції у підприємствах усіх видів діяльності та форм власності. У той же час у підприємствах громадського харчування, де досить часто постає питання безпеки здоров'я споживачів, важливого значення набувають не лише документи, що відображають кількість та вартість отриманої сировини, а й документи, які засвідчують належну якість куплених товарів, харчових продуктів та продовольчої сировини.

Підприємства громадського харчування можуть закуповувати продовольчі товари і сировину як безпосередньо у виробників, так і в оптових та роздрібних продавців. При цьому і виробники, і торговці можуть бути як суб'єктами підприємницької діяльності, так і звичайними громадянами, які продають продукцію своїх підсобних господарств на ринку. Залежно від податкового статусу продавця первинні документи для відображення у бухгалтерському обліку підприємств громадського харчування операцій купівлі можуть бути різними: товарно-транспортні накладні, видавкові накладні, податкові накладні, закупівельні акти, рахунки-фактури тощо. При отриманні продуктів і сировини матеріально відповідальна особа зобов'язана обов'язково здійснити їх приймання за кількістю і якістю. При виявленні невідповідності фактичної кількості або якості одержаної сировини супровідним документам складають «Акт про приймання матеріалів» (т. ф. № М-7) у загальноприйнятому порядку. Документи, що засвідчують якість і безпечність прийнятих харчових продуктів та продовольчої сировини, однакові для всіх постачальників і містять відмінності лише за групою належності отриманих продуктів та сировини.

Основним документом, що регламентує вимоги до якості та безпеки харчових продуктів і продовольчої сировини, є Закон України «Про якість та безпеку харчових продуктів і продовольчої сировини» від 23.12.97 р. № 771 (у редакції від 26.10.2005 р.). Згідно з цим законом, на всі харчові продукти і продовольчу сировину виробник надає покупцеві відповідну декларацію єдиного зразка (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Україна  
ТОВ «Відона»  
м. Тернопіль, вул. Поліська, 12  
тел. (0352) 65-58-36, 53-42-04, факс 35-74-10

## Посвідчення якості № 176 від 17.02.2007 р.

1	Назва продукції	Вермішель швидкого приготування зі смаком грибів, курки, морепродуктів, свинини
2	Номер стандарту	ТУ У 15.8-31914659.001-2003
3	Маса виробу, г	60 – 4,5
4	Дата виготовлення	29.10.2006; 11.11.2006; 13.12.2006 р.
5	Термін придатності до споживання	Один рік
6	Колір	Однотонний з кремовим або жовтуватим відтінком, без слідів непромісу
7	Поверхня	Гладка, допускається шорсткість
8	Форма	Спіралеподібний брикет
9	Стан виробу після запарування	Не повинна втрачати форму, склеюватися між собою, утворювати грудки
10	Смак і запах	Властиві даному виду, без стороннього смаку і запаху
11	Масова частка деформованих виробів, % не більше	3,0
12	Масова частка вологи, % не більше	2,8
13	Кислотність, град. не більше	3,8
14	Масова частка крихти, % не більше	1,0
15	Масова частка металоманітних домішок, мг на 1 кг продукту не більше	2,0
16	Наявність шкідників хлібних товарів	Не виявлено
17	Пакування	У плівку ПВХ
18	Маркування та зберігання	Згідно з НД

М.п.                      Зав. лабораторії                      (Пархоменко М.В.)

При придбанні свіжого м'яса або м'ясопродуктів в обов'язковому порядку необхідно перевірити наявність у продавця ветеринарного свідоцтва на такі продукти. На всіх м'ясних тушах (або їх частинах) обов'язково має бути тавро у вигляді штемпеля, який засвідчує, що туша пройшла ветеринарне обстеження і є безпечною для здоров'я споживачів. Крім того, власник м'яс-

них товарів повинен оформити відповідний сертифікат, яким засвідчує якість і безпечність для людей даної продукції.

Якщо підприємство громадського харчування закупує заморожене м'ясо і м'ясопродукти, воно повинно вимагати сертифікат відповідності на цей товар.

Подібний порядок оформлення первинних документів діє і при придбанні живої або охолодженої риби: на кожен партію продуктів лову у продавця повинно бути оформлено свідоцтво виробника (декларація) про якість і ветеринарне свідоцтво. Якщо продукти лова придбаються для подальшої переробки, то повинен бути оформлений також і висновок державної санітарно-гігієнічної експертизи. У звичайній накладній на відвантаження товару необхідно вказувати дані сертифікату відповідності та свідоцтва визнання в Україні іноземного сертифіката (для імпортованої продукції).

Продаж яєць домашніх птахів на ринках можлива тільки після проведення ветеринарно-санітарної експертизи. Реалізація яєць з фермерських господарств та інших підприємств дозволяється лише при наявності ветеринарного свідоцтва на кожен партію яєць. Яйця, дозволені для реалізації, підлягають маркуванню.

Реалізація молока і молочних продуктів дозволяється лише при їх надходженні з ферм (господарств) від здорових тварин, що засвідчується ветеринарною довідкою з вказівкою дати обстеження тварин на наявність захворювань та відповідних щеплень. Термін дії такої довідки не може бути більше одного місяця. Відправку молока з ферм господарств-виробників оформляють відповідною товарно-транспортною накладною, у якій повинна бути вказана якість молока (температура, чистота, щільність, кислотність, жирність тощо). Продавець молока на ринку повинен мати спеціальний дозвіл на продаж, виданий державною лабораторією ветеринарно-санітарної експертизи ринка, а також особисту медичну книжку продавця, оформлену відповідним чином.

При закупівлі хліба та хлібобулочних виробів у супровідних документах постачальника обов'язково повинна бути вказана дата і час виймання хліба з печі (саме з цього часу ведеться відлік терміну придатності даного виду продукції).

Тютюнові вироби та алкогольні напої підлягають обов'язковій сертифікації в Україні. При реалізації цієї продукції дані сертифікатів (реєстраційний номер і дата видачі) в обов'язковому порядку повинні бути вказані у накладній на відпуск товару. Крім того, алкогольні напої і тютюнові вироби підлягають обо-

в'язковому маркуванню акцизними марками. Дотримання вказаних вимог сприяє запобіганню придбання неякісних або шкідливих для здоров'я людей харчових продуктів та продовольчої сировини.

## 6.4. Облік товарів на складах

На відміну від складів підприємств торгівлі у коморах закладів громадського харчування зберігаються не лише товари, а й продовольча сировина, призначена для приготування різних страв. Ця сировина (на відміну від сировини і матеріалів у промисловості), яку обліковують на субрахунку 201, має свої особливості:

1) після незначної, часто недорогої та нетривалої переробки, вона стає товаром, призначеним для кінцевого використання (часто під замовлення клієнта, у досить короткі терміни і без варіантів перепродажу);

2) один і той же вид продукту може бути одночасно і товаром, готовим до реалізації, і сировиною для переробки (наприклад, алкогольні напої для приготування коктейлів).

Виробництво на підприємствах громадського харчування за своїм змістом значно ближче до передпродажної підготовки товарів у торгівлі, ніж до виробничого процесу у промисловості, продукція якого призначається для постачання на ринок, може залишатися якісною тривалий час і неодноразово перепродаватися. Отже, всі продукти (товари і сировину), що зберігаються у коморах підприємств громадського харчування, доцільно обліковувати на субрахунку 281 «Товари на складах».

Надходження сировини на склад (до комори), її відпуск у виробництво, буфети, бари, кулінарні магазини тощо оформлюють звичайними первинними документами: прибутковою накладною, накладною (внутрішньогосподарського призначення), вимогою-накладною, закупівельним актом тощо. Щодня або один раз за три дні (не рідше) комірник складає Товарний звіт, а інколи ще й Звіт про рух тари, які передає до бухгалтерії разом з доданими до них первинними документами на рух товарів і сировини.

Матеріально відповідальна особа (комірник) веде облік продуктів і товарів у «Товарній книзі комірника» (при незначному їх асортименті) або у «Картках складського обліку матеріалів» (т. ф. № М-12). Правильність записів у картках (книзі) контролює бух-

галтерія не рідше одного разу на тиждень, про що робиться відповідна позначка (підпис працівника бухгалтерії) у цих регістрах і у Товарному звіті.

На відміну від торговельних підприємств, сировину і матеріали на складах у підприємствах громадського харчування обліковують, як правило, за продажними (роздрібними) цінами, що значно спрощує контроль за схоронністю запасів. Цей метод особливо ефективний, коли у підприємства громадського харчування немає підрозділів з різними категоріями торгових націнок. З цією метою у складі субрахунка 285 «Торгова націнка» доцільно передбачити окремий аналітичний рахунок, наприклад, 2851 «Торгова націнка товарів на складі». Відображення у бухгалтерському обліку операцій з руху товарів і сировини на складах підприємств громадського харчування наведено у табл. 6.5.

*Таблиця 6.5*

**Бухгалтерські проводки з обліку руху товарів і сировини на складах**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержано від постачальника сировину (продукти харчування) на склад закладу громадського харчування: – купівельна вартість – сума податкового кредиту з ПДВ	281	631	500
		641	631	100
2	Відображено торгову націнку на придбану сировину	281	2851	400
3	Відпущена сировина з комори на кухню (у виробництво)	23	281	800
4	Повернено з кухні у комору невикористану сировину	281	23	100
5	Списано сировину, непридатну для використання: – за купівельною вартістю – на суму торгової націнки	947	281	10
		285	281	8

Для обліку тари під товарами на складі бажано також передбачити окремий субрахунок другого порядку (наприклад, 2841 «Тара під товарами на складі»). Аналітичний облік тари необхідно вести за її видами (групами) у кількісних вимірниках, за ціною та вартістю.

У більшості випадків підприємства громадського харчування використовують поворотну тару, облік якої ведуть на забалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідаль-

ному зберіганні». Але в тих випадках, коли ця тара не повернена постачальнику, підприємство сплачує її вартість за заставною ціною. Вартість такої тари необхідно розглядати як штрафну санкцію за порушення умов договору постачання. На вартість такої тари підприємство-покупець нараховує податкове зобов'язання з ПДВ і сплачує його безпосередньо до бюджету (табл. 6.6).

Таблиця 6.6

## Відображення в обліку операцій з поворотною тарою

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано товар, одержаний від постачальника у поворотній тарі:			
	– купівельна вартість товару (без ПДВ)	281	631	400
	– сума податкового кредиту з ПДВ	641	631	80
	– заставна вартість поворотної тари	023	–	40
2	Повернена постачальнику поворотна тара	–	023	35
3	Списано пошкоджену поворотну тару, що непридатна для подальшого використання:			
	– заставна вартість тари	–	023	5
	– заборгованість перед постачальником	948	631	5
	– податкове зобов'язання з ПДВ (якщо винуватця пошкодження тари не виявлено)	949	641	1
4	Відображено заборгованість працівника, з вини якого пошкоджена тара – всього	375	716	6
	у т. ч. сума податкового зобов'язання з ПДВ	716	641	1
5	Утримано з винуватця вартість пошкодженої тари	661	375	6

Якщо облік товарів і сировини на складі ведеться за первісною вартістю, то при їх відпуску у виробництво окремо відображають суму торгової націнки.

Після закінчення місяця або на дату проведення інвентаризації за даними карток (книги) складського обліку складають Відомість про залишки товарів на складі (у коморі). Її правильність перевіряє бухгалтер. Загальну вартість товарів за цією відомістю звіряють з даними бухгалтерського обліку.

## 6.5. Облік виробництва та реалізації власної продукції

Діяльність підприємств громадського харчування не можна віднести до класичного виду виробництва або торгівлі, адже тут

поєднується і одне, й інше. Проте це поєднання зовсім не таке як у промислово-торгових підприємствах (фірмах). Фактично діяльність підприємств громадського харчування належить до торгово-виробничої сфери, але виробнича складова цієї діяльності часто більше схожа на передпродажну підготовку товарів, ніж на виробництво готової продукції, та й сама продукція такого виробництва настільки специфічна, що її навряд чи доцільно обліковувати на рахунок 26 «Готова продукція». Визначити реальну собівартість такої продукції дуже проблематично, адже безпосередньо на конкретний вид кулінарної продукції у підприємствах громадського харчування можна віднести лише вартість витрат сировини (використаних продуктів). Решта витрат, пов'язаних з приготуванням страв, є загальновиробничими (зарплата кухаря та обслуговуючого персоналу кухні, нарахування на цю зарплату, амортизація обладнання та приміщення кухні, витрати електроенергії на приготування страв та освітлення кухні, витрати води на приготування їжі тощо). Все це зумовлює нецільність визначення фактичної собівартості готової продукції харчоблока, адже лівова частка витрат буде віднесена на цю продукцію умовно. Базою розподілу загальновиробничих витрат кухні може бути лише один вид прямих витрат – вартість використаної сировини. Зрозуміло що це не досить об'єктивний критерій.

У той же час виготовлення кондитерських виробів (печива, пиріжків тощо) інколи можна відокремити від суто кулінарного виробництва (приготування страв на кухні) та процесу їх реалізації. У таких випадках можливо використовувати для обліку готової продукції рахунок 26, а для обліку витрат на приготування таких виробів – рахунок 23 «Виробництво» з калькулюванням собівартості окремих видів продукції.

Такі особливості громадського харчування зумовили паралельне існування двох основних підходів до обліку витрат виробництва: торгового і виробничого. Обидва ці підходи схвалені як Міністерством економіки, так і Міністерством фінансів України і можуть застосовуватися на розсуд самого підприємства.

Відмітна риса торгового підходу полягає в тому, що товари і сировину як на складі підприємства громадського харчування, так і у виробництві обліковують за цінами продажу, тобто на дебет рахунка 23 «Виробництво» відносять не лише первинну вартість сировини, а й суму націнки (з урахуванням ПДВ):

Д-т рах. 23 «Виробництво»,  
К-т субрах. 281 «Товари на складі».

Якщо ж сировину в коморі обліковують за первинною вартістю, то на суму торгової націнки складають додатковий запис:

Д-т рах. 23 «Виробництво»,

К-т субрах. 285 «Торгова націнка».

Решта витрат, пов'язаних з виробництвом кулінарної продукції (зарплата працівників кухні з нарахуваннями, амортизація кухонного обладнання і т. ін.), не може бути прямо віднесена на собівартість конкретного виду продукції (страв), тому їх варто обліковувати у складі загальновиробничих витрат. Але, виходячи з недоцільності розподілу загальновиробничих витрат, списання їх на рахунок 23 та визначення фактичної собівартості кожного виду кулінарної продукції, для обліку таких витрат доцільніше використовувати рахунок 93 «Витрати на збут», тобто відносити їх до витрат періоду.

Звичайно, для цілей управлінського обліку загальновиробничі витрати кулінарного цеху можна обліковувати окремо і враховувати при визначенні ефективності виробничої діяльності підприємства громадського харчування шляхом віднесення їх до собівартості виготовленої та фактично реалізованої продукції. У такому випадку облік собівартості реалізованої продукції власного виробництва та доходу від її реалізації бажано вести окремо від обліку реалізації купованих товарів, використовуючи для цього відповідні субрахунки: 901 і 902, 701 і 702.

Для списання використаних продуктів (сировини) у виробництві та оприбуткування виготовленої власної продукції підприємства громадського харчування використовують особливі (галузеві) форми первинних документів, затверджені наказом Мінекономіки України від 17.06.2003 р. № 157 як додатки до відповідних Методичних рекомендацій.

Як було вказано вище, добову потребу в сировині визначають на підставі плану-меню. Його зазвичай використовують підприємства, що обслуговують постійний контингент клієнтів (їдальні при навчальних закладах, санаторіях, будинках відпочинку, готелях, туристичних базах тощо) і ще до початку дня (заздалегідь) знають їх кількість і можуть спланувати асортимент страв. Підприємства (ресторани), які готують страви після їх замовлення, план-меню не складають.

На підставі плану-меню виписують вимогу до комори на відпуск сировини, а остання є підставою для оформлення накладної на відпуск товарів з комори (зі складу).

Готові вироби кухні відпускають для реалізації та списують сировину, використану для їх виготовлення, на підставі таких первинних документів:

– «Денних забірних листів», які використовують для відпуску готової кулінарної продукції до дрібнороздільної торговельної мережі. Бланки денних забірних листів номерують у бухгалтерії, реєструють і видають матеріально відповідальним особам у двох примірниках під розписку у спеціальному журналі. У кінці робочого дня перші примірники денних забірних листів матеріально відповідальна особа (продавець) разом з товарним звітом передає до бухгалтерії, а другі примірники передає до бухгалтерії завідувач виробництвом;

– «Актив про реалізацію готових виробів кухні за готівку», які щоденно складає матеріально відповідальна особа на підставі даних касових чеків у фактичних цінах реалізації та в облікових цінах виробництва. Загальна вартість реалізованої продукції за актами повинна збігатися з даними щодо реалізації через РРО. Ці акти підписують завідувач виробництва і касир, затверджує керівник підприємства;

– «Актив про реалізацію і відпуск виробів кухні», які використовують ті підприємства, в яких форма розрахунків дозволяє одержувати дані про реалізацію страв за найменуваннями, кількістю і вартістю. Відпущені вироби кухні групують у актах у дві групи: 1) реалізовані за готівку; 2) передані структурним підрозділам. Акти складає завідувач виробництва на підставі касових чеків і денних забірних листів;

– «Актив про продаж і відпуск виробів кухні», які складають у тих випадках, коли форма розрахунків зі споживачами не дозволяє отримати відомості про реалізацію кулінарної продукції за найменуваннями, кількістю та їх вартістю. Їх підписує завідувач виробництва, бухгалтер, касир і затверджує керівник підприємства;

– «Замовлень-рахунків», якими оформляють обслуговування банкетів. Ці документи використовують для обліку реалізації страв, кулінарних, кондитерських виробів і напоїв і як розрахунковий документ, що засвідчує договірні відносини із замовником. У замовленні-рахунку наводяться реквізити замовника, назви та кількість замовлених страв (порцій) різних страв і напоїв, їх вартість, суму внесеного завдатку (авансу), номер і дату прибуткового касового ордеру на кінцевий розрахунок, прізвища осіб, які проводили обслуговування банкету (офіціанта і т. ін.), підписи посадових осіб підприємства громадського харчування і замовника;

– «Меню на відпуск харчування працівникам закладу (підприємства)», в яких вказують номери карток працівників, най-

менування страв, їх кількість і суму (за цінами відпуску та за обліковими цінами виробництва). Цей документ може застосовуватися і при оформленні відпуску продукції за абонементами;

– «Звітів про рух продуктів і тари по кухні», які складає у двох примірниках завідувач виробництва на підставі документів на отримання сировини зі складу та документів на її витрачання у виробництві. Звіт складається у грошовому вимірнику. У ньому відображають залишок на початок дня продуктів за обліковими цінами, спецій і солі за роздрібними цінами, а також тари, надходження за день, витрачання і залишок на кінець дня. До звіту додають усі прибуткові і видаткові документи (денні забірні листи, накладні, акти про реалізацію готових виробів кухні та ін.). Крім того, до звіту додають план-меню. Звіт перевіряє бухгалтер і затверджує керівник закладу (підприємства) громадського харчування.

Названі документи є підставою для відображення в обліку процесу виробництва у підприємствах громадського харчування (табл. 6.7).

Таблиця 6.7

**Відображення у бухгалтерському обліку процесу виробництва і реалізації продукції кухні (при обліку товарів у коморі за продажними цінами)**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано на склад сировину для виготовлення кулінарної продукції: – за купівельною вартістю (без ПДВ) – сума податкового кредиту з ПДВ	2812	631	5000
		641	631	1000
2	Відображено суму торгової націнки на куповану сировину (сума умовна)	2812	2852	7500
3	Передано у виробництво (на кухню) сировину за цінами продажу	23	2812	10000
4	Відображено інші витрати кулінарного цеху (кухні)	932	66, 65, 13, 63 та ін.	2500
5	Передано для реалізації готові вироби кухні за цінами продажу	2822	23	9870
6	Реалізовано за готівку вироби кухні	301	7022	9852
7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	7022	641	1642

Продовження табл. 6.7

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
8	Списано собівартість реалізованої продукції кухні (за продажними цінами сировини)	9022	2822	9852
9	Списано суму торгової націнки, що припадає на реалізовану продукцію кухні (методом «сторно») $7500 : (5000 + 7500) \cdot 9852 = 5911,20$ грн	9022	2852	5911
10	Віднесено на фінансові результати:			
	– доход від реалізації ( $9852 - 1642 = 8210$ грн)	7022	7912	8210
	– собівартість реалізованої продукції ( $9852 - 5911,20 = 3940,80$ грн)	7912	9022	3941
	– витрати на збут	7912	932	2500

*Примітка.* З метою відокремленого обліку результатів реалізації продукції кухні у таблиці використано субрахунки другого порядку: 2812, 2822, 2852, 7022, 9022, 7912, 932.

Таким чином, при обліку сировини на складі за продажними цінами залишок торгової націнки на субрахунок 2852 (у нашому прикладі це  $7500 - 5911,20 = 1588,80$  грн) буде відноситися як до вартості сировини на складі ( $7500 : 12500 \cdot 2500 = 1500$  грн), так і до залишку сировини на кухні ( $7500 : 12500 \cdot 130 = 78$  грн) та залишку нереалізованих готових виробів кухні ( $7500 : 12500 \cdot 18 = 10,80$  грн).

Особливість виробничого підходу до обліку витрат на виготовлення власної продукції полягає в тому, що облік ведеться так само, як і у промислових підприємствах: сировину обліковують на рахунок 20 «Виробничі запаси» (крім сировини, яка може бути реалізована як товар без переробки) за первісною вартістю, витрати на виготовлення кулінарної продукції – на рахунок 23 «Виробництво» за фактичною собівартістю витраченої сировини, загальновиробничі витрати кулінарного цеху – на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», готову кулінарну продукцію оприбутковують на рахунок 26 «Готова продукція» або ж безпосередньо на субрахунок 282 «Товари в торгівлі» з відображенням суми торгової націнки (Д-т субрах. 282 – К-т субрах. 285).

Виробничий підхід, як правило, застосовують підприємства, що виготовляють напівфабрикати та кондитерські вироби.

## **6.6. Особливості обліку товарів і сировини у самостійних кондитерських цехах та цехах з виробництва напівфабрикатів**

Кондитерські цехи та цехи по виробництву напівфабрикатів, які не входять до складу кухні і у яких є окремі матеріально відповідальні особи (завідувачі, кондитери і т. ін.) облік сировини і готових виробів ведуть за назвами, сортами, кількістю, обліковою ціною і вартістю. У кондитерських цехах сировину обліковують, як правило, за цінами продажу.

Роботу кондитерських цехів регламентують щоденним плановим завданням по випуску виробів (товарів) у натуральному вираженні. На підставі замовлень, що надходять від реалізаторів (буфетів, барів, магазинів кулінарних виробів, дрібнороздрібної торгової мережі та ін.), завідувач кондитерського цеху (кондитер) складає «Наряд-замовлення на виготовлення кондитерських та інших виробів». У ньому вказують найменування виробів, їх номери за збірником рецептур, вагу одного виробу, кількість замовлень, ціну продажу, вартість всього замовлення. Наряд-замовлення затверджує керівник закладу (підприємства) громадського харчування.

Цей наряд-замовлення є одночасно документом різносторонньої дії для:

- визначення виробничого завдання працівникам кондитерського цеху;
- розрахунку необхідної кількості сировини на виготовлення виробів згідно із замовленням;
- розрахунку заробітної плати кондитерам.

Розрахунок потреби сировини виконує бухгалтер згідно з нормами за збірником рецептур, фактичний випуск продукції контролює бухгалтер за даними первинних документів: денних забірних листів, накладних тощо.

Наряд-замовлення складається у трьох примірниках: 1-й – для завідувача цеху (виробниче завдання), 2-й – для контролю за рухом товарів і сировини, 3-й – для розрахунку заробітної плати кондитерам.

Крім основної сировини, за окремою накладною з комори у кондитерський цех періодично відпускають спеції, барвники, есенції тощо, оскільки потреба в них незначна і щоденний відпуск їх не обов'язковий.

Матеріально відповідальна особа кондитерського цеху щодня складає «Звіт про рух готових виробів у кондитерських та інших цехах», до якого додає документи на відпуск готової продукції. Залишків незавершеного виробництва у кондитерських цехах, як правило, не буває. Списання сировини, використаної на виготовлення кондитерських виробів, здійснюють за фактичними витратами, але не вище встановлених нормативів. Для виявлення відхилень фактичних витрат сировини від нормативних на фактично виготовлені вироби бухгалтер складає «Контрольний розрахунок витрат продуктів за нормами рецептур на виготовлені вироби», в якому вказує кількість фактично відпущених страв (виробів) за звітний період та нормативні витрати кожного виду сировини на одну порцію і на весь випуск. Підписують цей розрахунок, крім бухгалтера, завідувач виробництва і керівник підприємства.

Облік витрачених товарів і сировини у кондитерських цехах ведуть на рахунку 23 «Виробництво» за ціною продажу (аналогічно обліку витрат кухні). Відхилення вартості готових виробів від вартості сировини відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка» з кредиту рахунка 23 «Виробництво»: звичайним записом Д-т субрах. 285 – К-т рах. 23, якщо вартість сировини перевищує вартість готових виробів, або методом «червоне сторно», якщо навпаки вартість готових виробів перевищує вартість використаної сировини.

У самостійних цехах з виробництва напівфабрикатів (м'ясних, рибних, овочевих та ін.) оприбуткування сировини і товарів підзвіт матеріально відповідальних осіб (завідувачу виробництвом, бригадиру) здійснюють за купівельними цінами. Для прикладу розглянемо методику документального оформлення операцій з виробництва м'ясних напівфабрикатів.

При кулінарній обробці м'ясних туш контролюють дотримання норм виходу крупнокускових напівфабрикатів. З цією метою матеріально відповідальна особа складає «Акт на розбирання м'яса на крупнокускові напівфабрикати», в якому вказують найменування і категорію м'яса-сировини, його вагу, ціну і вартість, найменування виготовлених напівфабрикатів, їх код, вихід за нормами (у відсотках та у масі, кг) і фактично (вага, ціна, вартість), відхилення фактичного виходу від норми (+, -). Акт підписують: майстер (бригадир), завідувач виробництва (цехом), бухгалтер, представник адміністрації. До акта додають документи на оприбуткування м'яса-сировини та передачу крупнокускових напівфабрикатів у комору (експедицію) або в цех з

виготовлення дрібнокускових (вагових) та порційних напівфабрикатів.

У цехах, де виготовляють дрібнокускові та порційні напівфабрикати, в актах на розбирання м'яса вказують кількість крупнокускових напівфабрикатів для кожного виду кулінарного розбирання. Основну і допоміжну сировину списують за нормами, передбаченими відповідною нормативно-технічною документацією. Щоденно складають «Накопичувальну відомість відпуску товарів і сировини» за даними первинних видаткових документів. На зворотному боці цієї відомості виконують розрахунок витрат допоміжної сировини за нормами на фактично відпущені цехом товари (напівфабрикати) та визначають відхилення фактичних витрат від нормативних (економію або перевитрату). Ці відхилення відображають у «Звіті про рух продуктів виробництва» та «Контрольному розрахунку витрат продуктів за номами рецептур на виготовлені вироби».

Облік витрачання товарів і сировини в цехах з виробництва напівфабрикатів ведуть на рахунку 23 «Виробництво». М'ясо списують на витрати виробництва за купівельними цінами, напівфабрикати оприбутковують за цінами продажу. Різницю в оцінці м'яса-сировини і напівфабрикатів відображають звичайним записом або «червоним сторно»:

Д-т субрах. 285 «Торгова націнка»,  
К-т рах. 23 «Виробництво».

У такому ж порядку відображають відхилення між фактичним та нормативним виходом напівфабрикатів за актом на розбирання м'яса.

## **6.7. Облік спеціального і форменого (фірмового) одягу та взуття**

Згідно з діючими законодавчими актами працівникам на роботах зі шкідливими та небезпечними умовами праці, а також на роботах, пов'язаних із забрудненнями або в несприятливих температурних умовах видаються безоплатно відповідно до встановлених норм спеціальний одяг, взуття та інші засоби індивідуального захисту. Для працівників системи громадського харчування затверджені також норми видачі санітарного одягу, взуття та запобіжних пристроїв.

Придбання, комплектування, видачу і утримання спецодягу зобов'язаний забезпечити за рахунок підприємства роботодавець. Якщо ж працівник з певних причин змушений був придбати спецодяг (взуття) за власні кошти, то роботодавець повинен відшкодувати йому витрати на придбання таких засобів. Більше того, вартість такого спецодягу повинна бути відшкодована працівнику навіть при відсутності у нього документів на його придбання (за заявою працівника на підставі роздрібних цін підприємства-виробника). У випадку дострокового (завчасного) зносу спецодягу з причин, що не залежать від працівника, роботодавець зобов'язаний замінити його за рахунок підприємства. Факт завчасного зносу спецодягу (взуття) не з вини працівника повинен бути оформлений спеціально створеною комісією актом т. ф. № МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів». Акт затверджує керівник підприємства.

Законодавством встановлено лише норми обов'язкової видачі (мінімум) засобів індивідуального захисту. Роботодавець може відповідно до колективного договору видавати працівникам окремі засоби захисту додатково, понад встановлені законодавством норми, якщо фактичні умови праці зумовлюють необхідність їх застосування.

Видача працівникам і повернення ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту обліковують у документах типових форм з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів:

- «Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристроїв» (т. ф. № МШ-6);
- «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття і запобіжних пристроїв» (т. ф. № МШ-7).

При закінченні терміну використання (при одержанні нового) спецодягу або закінченні трудових відносин (звільненні з роботи) працівник зобов'язаний повернути роботодавцю одержані від нього спецодяг, спецвзуття та інші засоби індивідуального захисту. Якщо ж при звільненні працівник не повертає роботодавцю спецодяг (спецвзуття тощо), граничний термін використання якого ще не настав, то первісна вартість такого майна включається до складу додаткових благ, наданих такому працівникові у негрошовій формі, і підлягає оподаткуванню податком з доходів фізичних осіб. При цьому база оподаткування визначається як добуток первинної вартості неповерненого майна (включаючи і суму ПДВ) на коефіцієнт, розрахований за формулою:

$$K = 100 : (100 - Cп), \quad (7.1)$$

де  $Cп$  – ставка податку з доходів фізичних осіб на дату розрахунку (у 2006 р.  $K = 1,14943$ , а з 2007 р.  $K = 1,17647$ ).

Виданий працівникам спецодяг списують на витрати діяльності записом:

Д-т рах. 92, 93 – К-т рах. 22,

а повернення таких предметів, придатних для подальшого використання, з виробництва на склад оформляють записом:

Д-т рах.22 – К-т субрах. 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Окремим працівникам підприємств громадського харчування може видаватися форменний (фірмовий) одяг, який формує стиль даного закладу, виокремлює його з ряду інших подібних закладів. Видача форменого (фірмового) одягу може здійснюватися на таких умовах:

- видаватися у тимчасове користування, залишаючись власністю підприємства;
- видаватися безоплатно у власність працівника;
- продаватися за повну або часткову оплату (за зниженими цінами).

У бухгалтерському обліку вартість придбаного підприємством форменого (фірмового) одягу можна відображати на рахунках 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 209 «Інші матеріали», 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» (залежно від їх вартості, цілей та терміну використання). Останнє необхідно передбачити у наказі про облікову політику. При видачі такого одягу працівникові безоплатно, якщо він залишається у власності підприємства, його вартість відносять до складу витрат підприємства.

Вартість форменого одягу, який видається працівникові безоплатно і залишається у його особистому користуванні назавжди (тобто стає власністю працівника), включається до складу фонду додаткової заробітної плати і оподатковується податком на доходи фізичних осіб. На цю ж суму або на суму знижки при реалізації форменого одягу з частковою оплатою нараховуються і з неї утримуються страхові внески до Пенсійного та інших фондів обов'язкового державного соціального страхування.

У бухгалтерському обліку видача працівникам форменого одягу безоплатно у власність відображається такими проводками (табл. 6.8).

Аналогічно відображають в обліку суму знижки при реалізації працівникам форменого одягу з частковою оплатою його вартості.

Таблиця 6.8

**Кореспонденція рахунків з обліку безоплатної видачі працівникам  
форменного одягу**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержано від постачальника на склад формений одяг для видачі працівникам: – купівельна вартість (без ПДВ) – сума податкового кредиту з ПДВ	209	631	250
		641	631	50
2	Видано формений одяг працівникам безоплатно: – облікова вартість – сума податкового зобов'язання з ПДВ	377	209	250
		377	641	50
3	Вартість форменого одягу відображається у складі витрат на оплату праці ( $300 \cdot 1,1765 = 352,95$ грн)	93	661	352,95
4	Нарахована зарплата працівнику за поточний місяць	93	661	850
5	Нараховані обов'язкові внески до соціальних фондів ( $850 + 352,95 \cdot (32,3 + 1,5 + 1,3 + 0,9) : 100 = 443,89$ )	93	65	443,89
6	Утримано з оплати праці внески до соціальних фондів	661	65	34,23
7	Утримано податок з доходів фізичних осіб ( $850 + 352,95 - 34,23 \cdot 15 : 100 = 175,31$ грн)	661	641	175,31
8	Зараховано вартість виданого форменого одягу в рахунок розрахунків з оплати праці	661	377	300
9	Видано працівнику заробітну плату готівкою з каси $850 + 352,95 - 34,23 - 175,31 - 300 = 693,41$ грн	661	301	693,41

**Питання для самоконтролю**

1. Охарактеризуйте особливості виробничо-торгової діяльності у сфері громадського харчування.
2. Наведіть приклади бухгалтерських проводок з обліку реалізації товарів (послуг) з розрахунком за платіжними картками.
3. Охарактеризуйте порядок планування та документального оформлення обсягів виробництва кулінарної продукції та калькулювання її вартості.

4. Охарактеризуйте особливості документального оформлення приймання товарів і продовольчої сировини закладами громадського харчування.

5. Дайте характеристику організації обліку товарів і тари на складах підприємств громадського харчування та наведіть бухгалтерські проведення з обліку таких операцій.

6. Наведіть первинні документи, якими оформлюють відпуск готових виробів кухні.

7. Наведіть приклади бухгалтерських проводок з обліку процесу виробництва і реалізації продукції кухні при різних методах оцінки сировини на складі.

8. Охарактеризуйте особливості документального оформлення та відображення в обліку руху товарів і сировини у самостійних кондитерських цехах та цехах з виробництва напівфабрикатів.

9. Наведіть приклади бухгалтерських проводок з обліку безоплатної видачі та пільгової реалізації працівникам закладів громадського харчування форменого одягу та взуття.



### Література до теми

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

2. Правила роботи закладів (підприємств) громадського харчування. Затверджено наказом Міністерства економіки України від 24.07.2002 р. № 219.

3. Кузнецов В. Все об учете и организации общественного питания. — Х.: Фактор, 2006. — 298 с.



# **ОБЛІК У ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ**

## **7.1. Діяльність житлово-комунального господарства як об'єкт бухгалтерського обліку**

Житлово-комунальне господарство (ЖКГ) – важлива соціальна галузь, яка забезпечує населення, підприємства і організації необхідними житлово-комунальними послугами. ЖКГ включає комплекс галузей та видів економічної діяльності, об'єднаних цілями діяльності, власністю та підпорядкованістю. У цілому ЖКГ складається з двох основних галузей – житлового господарства і комунального господарства, які, у свою чергу, поділяються на підгалузі.

Значення ЖКГ в економіці країни визначається тим, що у цій галузі використовується близько 25% основних засобів і зайнято 5% працездатного населення країни, а від його діяльності залежать не лише умови проживання та здоров'я людей, а часом і їх життя. Склад і характеристика основних підгалузей ЖКГ наведено у табл. 7.1.

*Таблиця 7.1*

**Характеристика підгалузей ЖКГ (за даними Н.О. Гури, 2006 р.)**

Підгалузь	Кількість підприємств	Кількість об'єктів, що обслуговуються
1. Експлуатація житлового фонду	Майже 2000 ЖЕО	600 тис. житлових будинків
2. Централізоване водопостачання та водовідведення	290	112 тис. км водопровідних та 35 тис. км каналізаційних мереж
3. Комунальна теплоенергетика	6702 котельні	23,4 тис. км тепломереж
4. Санітарна очистка	838	914 сміттєзвалищ площею 4 тис. га

## Продовження табл. 7.1

Підгалузь	Кількість підприємств	Кількість об'єктів, що обслуговуються
5. Дорожньо-мостове господарство		78,8 тис. км доріг, 3710 мостів і шляхопроводів
6. Зовнішнє освітлення	609	59 тис. км мереж, 1,3 млн. світлоточок
7. Похоронна справа		24735 кладовищ, з яких 21521 діючі
8. Ліфтове господарство	37 спеціалізованих управлінь, майже 300 малих підприємств	98 тис. ліфтів

Законодавством України житлово-комунальні послуги визначаються як результат господарської діяльності, спрямованої на забезпечення умов проживання й знаходження осіб у житлових та нежитлових приміщеннях, будинках і спорудах, комплексах будинків і споруд згідно з нормативами, нормами, стандартами, порядками і правилами. Одночасно комунальні послуги розглядаються як результат господарської діяльності, спрямованої на задоволення потреб фізичної або юридичної особи в забезпеченні холодною й гарячою водою, водовідведенням, газо- та електропостачанням, опаленням, а також вивезенням побутових відходів у порядку, встановленому законодавством.

Організація і методика бухгалтерського обліку в ЖКГ значною мірою обумовлена особливостями цієї галузі економіки, серед яких найбільш значущими є такі:

1) висока соціальна значущість, що зумовлює контроль з боку держави та державне регулювання;

2) високий рівень комплексності, великі площі обслуговування, різноманітність видів робіт;

3) одночасність та місцевий характер виробництва і споживання послуг, а отже – відсутність запасів готової продукції;

4) специфічна структура основних засобів та витрат;

5) неможливість відмови від житлово-комунальних послуг;

6) специфічність взаємовідносин та розрахунків із споживачами послуг;

7) монополізм галузі та невизначеність питань власності.

Висока соціальна значущість та монополізм галузі обумовлюють необхідність державного регулювання тарифів на послуги підприємств ЖКГ, яке здійснюється шляхом встановлення граничних рівнів рентабельності, обмеження зростання витрат на

оплату праці, затвердження рівня тарифів тощо. Залежно від порядку затвердження цін і тарифів житлово-комунальні послуги поділяють на три групи:

1) послуги з постачання електроенергії та природного газу, тарифи на які затверджуються центральними органами управління;

2) послуги, тарифи на які затверджують органи місцевого самоврядування: утримання будинків, споруд та прибудинкових територій; централізоване водопостачання та водовідведення; централізоване опалення; прибирання, вивезення та знешкодження побутових відходів;

3) послуги, ціни і тарифи на які визначаються договорами сторін.

Технічна відсталість галузі зумовлює незадовільний рівень житлово-комунальних послуг та нераціональне використання ресурсів (значні втрати води, тепла тощо). Неможливість відмови від житлово-комунальних послуг та монополізм галузі при недостатньому рівні доходів значної частини населення зумовлює як неможливість вибору іншого постачальника цих послуг, так і низький рівень їх оплати, значну заборгованість споживачів послуг, а отже, і складний фінансовий стан окремих підприємств ЖКГ.

Є певні особливості в організації розрахунків підприємств ЖКГ зі споживачами послуг, у формуванні витрат і доходів та їх оподаткуванні, у складі основних засобів та нарахуванні їх амортизації тощо. Такі характерні риси діяльності ЖКГ зумовлюють певні особливості в організації обліку на підприємствах даної галузі.

## **7.2. Облік активів та власного капіталу підприємств ЖКГ**

У складі активів підприємств ЖКГ досить висока питома вага припадає на необоротні активи: у підгалузі теплоенергетики — до 50%, водопостачання та водовідведення — понад 60%, у житлових організаціях — до 90%. При цьому основну частку необоротних активів становлять основні засоби.

Специфічними особливостями обліку основних засобів у ЖКГ є невизначеність питання власності на деякі об'єкти таких засобів, державне цільове фінансування на ремонти і придбання основних засобів, особливий порядок відображення в обліку нарахування амортизації житлових будинків та об'єктів зовнішнього благоустрою, особливі умови надання в оренду комунального майна, індексації вартості житлових будинків тощо.

Підприємства ЖКГ, як правило, безоплатно отримують житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою від органів місцевої влади, окремих підприємств і установ. Ці об'єкти є специфічною власністю підприємств ЖКГ і обліковуються у них на балансі у складі статутного або додаткового капіталу. При їх зарахуванні на баланс виконують таке проведення:

Д-т субрах. 103 – К-т субрах. 424.

Сума нарахованої амортизації на житлові будинки та об'єкти зовнішнього благоустрою не включається до собівартості послуг ЖКГ, а відноситься до інших витрат звичайної діяльності. З цією метою рекомендується використовувати субрахунок 977 аналогічної назви, оскільки доходи при нарахуванні амортизації на безоплатно отримані необоротні активи відображаються на субрахунку 745. У кінці року вказані доходи і витрати будуть списані на один і той же субрахунок 793, що призведе до їх взаємопогашення.

Нарахування амортизації житлових будинків відображають в обліку записами:

- 1) Д-т субрах. 977 – К-т субрах. 131;
- 2) Д-т субрах. 424 – К-т субрах. 745.

Особливостями надання в оренду державного і комунального майна є регламентований розмір орендної плати, порядок її розподілу між підприємством-орендодавцем та державою, порядок розрахунків з державою за передане в оренду майно. У ЖКГ порядок розподілу орендної плати між підприємством і бюджетом встановлюють місцеві органи влади. Податок на прибуток з доходів від оренди сплачується на загальних підставах, при цьому підприємство-орендодавець повинне включати до складу валового доходу тільки ту частину орендної плати, яка залишається у його розпорядженні. Податок на додану вартість підприємство-орендодавець сплачує з повної суми орендної плати незалежно від того, яка частка цієї суми надходить у його розпорядження (табл. 7.2).

Проблемним залишається порядок відображення в обліку житлових організацій приватизованих мешканцями квартир. Є пропозиції щодо списання вартості таких квартир з балансу житлової організації, але тоді незрозуміло, як бути з вартістю майна, яке знаходиться у спільному користуванні всіх мешканців будинку і не включена до вартості окремих квартир. Очевидно, більш доцільним можна вважати облік таких квартир на окремо-

Таблиця 7.2

**Відображення в обліку розрахунків за передане в оренду  
державне (комунальне) майно**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
	Оплату до бюджету (30%) здійснює орендодавець			
1	Нараховано орендну плату за передане в оренду державне (комунальне) майно	377	703 (713)	12000
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703 (713)	641	2000
3	Визначено частку орендної плати на користь бюджету (12000 – 2000) · 30 : 100 = 3000 грн	704	642	3000
4	Надійшла орендна плата від орендаря	311	377	12000
5	Перераховано до бюджету: суму ПДВ суму орендної плати	641 642	311 311	2000 3000
	Оплату до бюджету здійснює орендар			
1	Нараховано орендну плату за передане в оренду державне (комунальне) майно	377	703 (713)	12000
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703 (713)	641	2000
3	Визначено частку орендної плати на користь бюджету	704	377	3000
4	Надійшла орендна плата від орендаря	311	377	9000
5	Перераховано до бюджету суму ПДВ	641	311	2000

му аналітичному рахунку у складі субрахунку 103 «Будівлі і споруди» з віднесенням їх вартості до складу додаткового капіталу, для чого у складі субрахунку 425 «Інший додатковий капітал» відкрити окремий аналітичний рахунок «Приватизований житловий фонд».

Звідси виходить, що особливостями обліку капіталу на підприємствах ЖКГ є таке:

1) статутний капітал може змінюватися без перереєстрації статуту – при нарахуванні зносу житлових будинків та об'єктів зовнішнього благоустрою, які обліковуються у складі статутного капіталу

а) Д-т субрах. 977 – К-т субрах. 131 (нараховано знос),

б) Д-т рах. 40 – К-т субрах. 746 (відображено доход у сумі нарахованого зносу);

2) у складі власного капіталу обліковуються об'єкти, які не належать підприємствам ЖКГ на правах власності (приватизовані квартири і т. ін.).

Решта питань відображення в обліку активів та капіталу підприємств ЖКГ мало чим відрізняються від обліку в інших підприємствах виробничої сфери, і тому тут не розглядаються.

### **7.3. Облік витрат на підприємствах житлово-комунального господарства**

Правильне визначення витрат на виробництво і собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) має вирішальне значення для обчислення кінцевого фінансового результату та ефективності діяльності підприємства будь-якої галузі, у т. ч. ЖКГ.

На підприємствах, які надають житлово-комунальні послуги, мають місце специфічні проблеми обліку витрат – необхідність визначення не лише виробничої, а й повної собівартості послуг, що обумовлено державним регулюванням тарифів, взаєморозрахунками між підприємствами ЖКГ і т. ін.

Витрати підприємств ЖКГ, як і інших галузей, обліковують окремо за видами діяльності: операційні, фінансові, інвестиційні та інші звичайні витрати, витрати на сплату податку на прибуток, надзвичайні витрати. Частка неопераційних витрат досить незначна: вона становить менше 1% від загальної суми витрат у підгалузях, діяльність яких пов'язана з наданням житлово-комунальних послуг – експлуатація житла, тепло- та водопостачання і водовідведення, до деякої міри санітарна очистка міст та обслуговування ліфтів. Операційні витрати групують, як і у інших галузях, за елементами і статтями, але склад кожного елемента та співвідношення статей витрат відрізняються.

Так, у структурі витрат у підгалузях водопостачання та теплоенергетики переважають матеріальні витрати, але це пов'язано лише з великою часткою витрат на електроенергію, паливо й інші енергоносії: вони становлять до 70% усіх матеріальних витрат у підгалузі водопостачання і до 90% – у підгалузі теплозабезпечення. Серед інших матеріальних витрат у підгалузі водопостачання досить висока частка витрат на куповану воду – до 20%, тоді як витрати власне на матеріали становлять лише близько 3% усіх матеріальних витрат.

На підприємствах з обслуговування житла частка витрат на матеріали не дуже суттєва – менше чверті всіх витрат, з них вит-

рати на електроенергію для обслуговування ліфтів, опалення й освітлення місць загального користування становлять 25–30%, а витрати на матеріали для ремонту житлового фонду – до 15%.

Житлово-комунальне господарство займає третє місце за рівнем споживання енергоносіїв (після металургійної та хімічної промисловості). Особливо це стосується підгалузей тепло- та водопостачання. При цьому витрати енергоресурсів під час виробництва і надання житлово-комунальних послуг у 2-3 рази вищі, ніж у країнах Європейського Союзу, що обумовлено зношеністю та аварійним станом основних засобів галузі, застарілими технологіями й матеріалами.

У ЖКГ на багатьох підприємствах не обліковують окремо витрати на збут, а у житлових організаціях здебільшого не обліковують окремо загальновиробничі витрати.

Витрати підприємств ЖКГ відшкодовують населення та інші підприємства (споживачі комунальних послуг) у складі затверджених тарифів. При цьому підприємства ЖКГ, які надають комунальні послуги, отримують оплату безпосередньо за ці послуги, а житлові організації – квартирну плату (плату за утримання будинків), за рахунок якої відшкодовуються не тільки їх витрати (на прибирання місць загального користування та прибудинкової території, поточний ремонт, заміну електроламп, придбання інвентаря тощо), а й витрати сторонніх організацій – за вивіз сміття, обслуговування ліфтів, пожежну безпеку, дезінсекцію, дератизацію тощо. Склад витрат житлових організацій, що включаються до квартирної плати, визначається «Порядком формування тарифів на послуги з утримання будинків і споруд та прибудинкових територій», затвердженим постановою КМУ від 12.07.2005 р. № 560. Усі ці витрати можна згрупувати за такими напрямками:

- прибирання сходових клітин, прибудинкової території, підвалів тощо;
- ремонт конструктивних елементів і технічних пристроїв будинків, обладнання дитячих та інших майданчиків;
- послуги, що надаються нежитловими організаціями (технічне обслуговування ліфтів, систем протипожежної автоматики, вивезення відходів, дератизація тощо);
- інші послуги: обслуговування внутрішньобудинкових систем, підготовка житлових будинків до експлуатації в осінньозимовий період тощо.

Крім того, за рахунок квартирної плати відшкодовуються: амортизація обладнання, витрати на банківське розрахунково-касове обслуговування та ін.

Заборгованість перед комунальними підприємствами, оплата послуг яких здійснюється у складі квартирної плати, у житлових організаціях відображають такими проведеннями:

1) нараховано заборгованість підприємствам із санітарної очистки (за касовим методом обліку ПДВ):

Д-т рах. 23, 644 – К-т субрах. 631;

2) погашено нараховану заборгованість:

а) Д-т субрах. 631 – К-т субрах. 311;

б) Д-т субрах. 641 – К-т субрах. 644.

Тарифи на житлово-комунальні послуги регульовані, тому при їх визначенні треба передбачати відшкодування не лише прямих, а й усіх інших операційних витрат, тобто повної собівартості послуг. При цьому адміністративні витрати розподіляють на кожен об'єкт калькулювання аналогічно загальновиробничим, а витрати на збут прямо відносять на відповідні види послуг або розподіляють залежно від питомої ваги, обсягу або виробничої собівартості продукції.

Калькулювання собівартості одиниці послуг (робіт) на підприємствах ЖКГ здійснюють з урахуванням специфіки підгалузей відповідно до «Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства», затверджених наказом Держбуду України від 06.03.2002 р. № 47. Специфічними статтями витрат і калькуляційними одиницями у підгалузях ЖКГ є такі.

Теплове господарство: специфічні статті витрат – утримання територій санітарних зон, використання води на технологічні цілі (заповнення теплових мереж, промивка фільтрів тощо), витрати на енергоносії, ремонт, промивку, налагодження котлоагрегатів, теплових мереж, обстеження технічного стану теплових мереж, обладнання приладів обліку теплової енергії тощо; калькуляційна одиниця – 1 гкал тепла.

Водопровідно-каналізаційне господарство: витрати групують за видами послуг (водопостачання та водовідведення) і стадіями технологічного процесу (підйом води, її очищення, доставка споживачам, водовідведення, очищення стоків); специфічні статті витрат – витрати на воду для власних потреб, на утримання територій санітарних зон, аварійно-відновлювальні роботи (за винятком аварій, що належать до надзвичайних ситуацій); калькуляційні одиниці – 1 м<sup>3</sup> води, 1 м<sup>3</sup> стічних вод.

Санітарна очистка міст: специфічні статті витрат – витрати на вивіз сміття, його захоронення, знищення; калькуляційна одиниця – 1 м<sup>3</sup> сміття.

Житлове господарство: калькуляційна одиниця – 1 м<sup>2</sup> загальної площі житлових будинків. У житлових організаціях калькуляцію 1 м<sup>2</sup> складають зазвичай тільки щодо приміщень, які надають в оренду. Водночас у житлових організаціях нормується більшість робіт і складаються калькуляції, наприклад, вартості обслуговування внутрішньобудинкових мереж слюсарем-сантехніком певного розряду на нормативну кількість квартир, вартості обслуговування нормативної площі двірником, прибиральницею тощо. Багато проблем при визначенні витрат пов'язано із втратами води і тепла в мережах, недосконалістю приладів обліку води і тепла, наявністю в одному будинку квартир, у яких встановлено та не встановлено прилади обліку і т. ін. Певні проблеми виникають з переведенням витрат на підігрів 1 м<sup>3</sup> води у витрати на одну гікакалорію тепла тощо.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат підприємств ЖКГ аналогічна обліку витрат в інших підприємствах виробничої сфери, тому тут не розглядається.

## **7.4. Відображення в обліку доходів підприємств ЖКГ**

Особливістю обліку доходів у ЖКГ є різноманітність їх складу, джерел надходження, порядку визнання у бухгалтерському та податковому обліку, порядку оподаткування.

Доходи від надання послуг населенню та підприємствам визнаються при нарахуванні заборгованості споживачів за отримані послуги і відображаються в обліку як звичайна реалізація таких послуг. У той же час доходи за рахунок окремих надходжень цільового фінансування визнаються у різні часові періоди:

- а) доходи від дотацій – при їх одержанні, тобто при зарахуванні коштів на рахунки підприємства;
- б) доходи від субсидій і пільг населенню – одночасно з визнанням витрат, пов'язаних з отриманням таких доходів, тобто при нарахуванні заборгованості пільгових категорій споживачів послуг;
- в) доходи від цільового фінансування капітальних вкладень – одночасно з нарахуванням амортизації безоплатно одержаних

(придбаних або створених за рахунок цільових надходжень) основних засобів;

г) інших видів цільового фінансування — одночасно з витрачанням отриманих коштів.

У житлових організаціях не визнаються доходами надходження на користь інших організацій, тобто плата за комунальні послуги, яка надходить на рахунки житлової організації, а потім підлягає перерахуванню підприємствам тепло-, водопостачання і водовідведення.

Специфічним видом доходів підприємств ЖКГ може бути фінансування з бюджету та з інших джерел на усунення наслідків аварій, пов'язаних з великим ступенем зношеності мереж тепло-, водопостачання і водовідведення та інших основних засобів ЖКГ.

Специфіка відображення деяких доходів підприємств ЖКГ на рахунках полягає в такому:

— доходи від більшості видів цільового фінансування відображають на субрахунку 718 як доходи від безоплатно отриманих оборотних активів;

— доходи від субсидій малозабезпеченим верствам населення та компенсації пільг деяким категоріям споживачів комунальних послуг доцільно відображати на субрахунку 703, оскільки це доходи від реалізації послуг підприємств ЖКГ;

— доходи від надання в оренду основних засобів житловій організації відображають на субрахунку 703 (як доходи від основної діяльності), а інші підприємства ЖКГ — на субрахунку 713 (як доходи від оперативної оренди);

— транзитні платежі, які отримують житлові організації в оплату комунальних послуг і відразу перераховують відповідним підприємствам-постачальникам цих послуг, в житловій організації відображають при їх нарахуванні одночасно за кредитом субрахунка 703 і за дебетом субрахунка 704 (як вирахування з доходу).

Нарахування та відображення в обліку доходів підприємств ЖКГ і пов'язаних з їх одержанням розрахунків наведено у наступних підрозділах цієї теми.

## **7.5. Облік розрахунків з квартиронаймачами**

Розрахунки з квартиронаймачами за житло та комунальні послуги — досить трудомістка ділянка бухгалтерського обліку на

підприємствах ЖКГ. Зумовлено це, головним чином, досить значною кількістю платників-одержувачів таких послуг, наданням значній частині населення пільг та субсидій з оплати житлово-комунальних послуг, відображенням податкового зобов'язання з ПДВ за касовим методом, реструктуризацією заборгованості населення за ці послуги, створенням об'єднань співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ) тощо.

Розрахунки з квартиронаймачами здійснюються, як правило, через установи банків. Первинним документом є квитанція-повідомлення (рахунок), який може бути аркушем квитанційної книжки, а може щомісяця виписуватися в обчислювальному центрі та надсилатися квартиронаймачам поштою.

Оплата житла і комунальних послуг здійснюється за тарифами (за 1 м<sup>2</sup>, за одну прописану особу) або за показаннями лічильників, якщо такі встановлено. Для приватизованих квартир замість терміна «квартплата» вживається термін «відшкодування експлуатаційних витрат» (у розмірі квартплати). За рахунок цієї оплати відшкодовуються не лише витрати житлової організації на прибирання місць загального користування та прибудинкової території, поточний ремонт, заміну електроламп, придбання інвентаря і т. ін., а й витрати на оплату стороннім організаціям за послуги – вивезення сміття та побутових відходів, обслуговування ліфтів, дезінфекцію, дезінсекцію, дератизацію, пожежний нагляд тощо. Крім того, у цінах на комунальні послуги значну частку становлять податки і обов'язкові збори.

Оплата за житлово-комунальні послуги може здійснюватися по-різному:

1) за окремими квитанціями на кожний вид послуг. У цьому випадку банки перераховують кошти відповідним підприємствам-постачальникам таких послуг, утримуючи певний відсоток за розрахункове обслуговування;

2) за однією квитанцією. У цьому випадку кошти надходять у повному обсязі на рахунок житлової організації, а потім перераховуються відповідним комунальним підприємствам (постачальникам послуг) з утриманням, крім оплати банківської послуги, певного відсотка на користь житлової організації за збирання платежу та облік і контроль розрахунків з платниками.

Для обліку розрахунків з квартиронаймачами використовують рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», для чого у його складі наказом про облікову політику підприємства передбачають окремий субрахунок 364 або 3611 «Розрахунки з квартиронаймачами». Останнє, на нашу думку, є методично більш обгрунтованим.

На відміну від інших галузей економіки, податкове зобов'язання з ПДВ при розрахунках з квартиронаймачами у ЖКГ визнається за касовим методом, тобто в момент отримання грошей від платників. Це зумовлює необхідність застосування при нарахуванні заборгованості квартиронаймачів субрахунок 643 «Податкове зобов'язання» (якщо ця подія сталася раніше за отримання коштів).

Якщо оплата комунальних послуг населенням здійснюється за однією квитанцією, то всі кошти зараховуються спочатку на рахунок відповідної житлової організації і зразу перераховуються на рахунки відповідних комунальних підприємств – з теплопостачання, водопостачання і водовідведення тощо. При цьому певний відсоток від цих сум сплачується житловій організації за обслуговування внутрішньобудинкових мереж (теплових, водопровідних тощо). Сучасна методологія обліку передбачає необхідність відображати надходження на користь інших осіб у складі доходу (К-т субрах. 703) з одночасним відображенням їх як вирахування з доходу (Д-т субрах. 704). При цьому у звітності надходження на користь інших осіб не визнаються доходом (як і непрямі податки) і до складу чистого доходу від реалізації не зараховуються.

Основні господарські операції з обліку розрахунків з квартиронаймачами наведено у табл. 7.3.

Таблиця 7.3

**Бухгалтерські проведення з обліку розрахунків  
з квартиронаймачами**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нарахована оплата за житло і комунальні послуги	3611	703	60000
2	Відображено вирахування з доходу суми, що належить до перерахунку комунальним підприємствам	704	631	36000
3	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643	4000
4	Надійшла часткова оплата від населення за житлово-комунальні послуги (80% від нарахованої суми)	311	3611	48000
5	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	3200
6	Перераховано кошти комунальним підприємствам (80% від нарахованого боргу)	631	311	28800

Аналітичний облік розрахунків з квартиронаймачами та власниками приватизованих квартир ведуть лінійно-позиційним способом у спеціальних відомостях (журналах, книгах, машинограмах) аналітичного обліку розрахунків, які відкривають до рахунка 36.

## **7.6. Облік цільового фінансування на підприємствах ЖКГ**

Підприємства ЖКГ одержують значні суми різних видів цільового фінансування, в основному з бюджету: субсидії на часткову оплату житлово-комунальних послуг малозабезпеченим громадянам, компенсації пільг окремим категоріям населення, дотації на покриття збитків підприємств, субвенції тощо.

За метою і призначенням цільове фінансування поділяють на два види:

1) фінансування, пов'язане з державним регулюванням цін – дотації, адресні субсидії малозабезпеченим категоріям громадян, відшкодування пільг окремим категоріям споживачів комунальних послуг;

2) фінансування, що надається з метою фінансової підтримки в інших цілях, ніж державне регулювання цін, – на ремонт основних засобів, на підготовку до осінньо-зимового періоду, фінансування капітальних вкладень, субвенції тощо.

Субсидії і пільги надаються у складі тарифу на оплату житлово-комунальних послуг шляхом перерахування бюджетних коштів відповідним підприємствам ЖКГ. Субсидії надаються малозабезпеченим категоріям громадян, а пільги – ветеранам війни, військовослужбовцям, суддям, слідчим прокуратури, чорнобильцям тощо. У складі доходів ці надходження підприємства ЖКГ відображають при зарахуванні коштів на поточний рахунок у банку. За датою цієї ж події їх включають до суми валового доходу для оподаткування податком з прибутку та нараховують податкове зобов'язання з ПДВ.

Дотації надаються на покриття збитків житлово-комунальних підприємств. До складу валового доходу їх включають при надходженні коштів, одночасно їх відображають на рахунках доходів у бухгалтерському обліку. ПДВ з дотацій не сплачується.

Інші види цільового фінансування визнаються доходом при витрачанні коштів (або нарахуванні амортизації), податком на

прибуток та ПДВ не оподатковуються. Суми ПДВ, сплачені поставачальникам (підрядчикам) за одержані активи або виконані роботи за рахунок коштів цільового фінансування, не відносяться до податкового кредиту і включаються до поточних витрат або списуються на зменшення цільового фінансування (при придбанні основних засобів).

У бухгалтерському обліку цільове фінансування відображають на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Доход від цільового фінансування визнається не за принципом нарахування, як інші операційні та фінансові доходи, а за датою отримання коштів на рахунок підприємства.

Для відокремленого обліку видів цільового фінансування та розрахунків у підприємствах ЖКГ доцільно використовувати спеціальні субрахунки другого порядку:

- 3611 «Розрахунки з квартиронаймачами»,
- 3612 «Розрахунки з підприємствами»,
- 3771 «Розрахунки за субсидіями»,
- 3772 «Розрахунки з відшкодування пільг»,
- 4801 «Цільові внески членів ОСББ»,
- 4802 «Субсидії»,
- 4803 «Відшкодування пільг»,
- 4804 «Дотації»,
- 4805 «Інші цільові надходження».

На рахунках бухгалтерського обліку надходження і використання коштів цільового фінансування відображають такими проводками (табл. 7.4).

Таблиця 7.4

## Облік цільового фінансування у підприємствах ЖКГ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
	Облік відшкодування пільг			
1	Нараховано суму відшкодування пільг з оплати комунальних послуг за рахунок місцевого бюджету	3772	4803	50000
2	Надійшло на поточний рахунок у відшкодування пільг окремим категоріям громадян	311	3772	30000
3	Визнано доход звітного періоду від цільового фінансування на відшкодування пільг	4803	703	30000
4	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у сумі відшкодування пільг	703	641	5000

Продовження табл. 7.4

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
Облік субсидій				
1	Нарахована квартплата, оплата комунальних послуг	3611	703	60000
2	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643	10000
3	Нараховано субсидії малозабезпеченим категоріям громадян, встановлені раніше	3771	4802	12000
4	Надійшла інформація про вперше призначені нові субсидії	3771	4802	2400
5	Одночасно коригується сума врахованого доходу і податкового зобов'язання з ПДВ	3611 703	703 643	(2400) (400)
6	Надійшло в оплату житлово-комунальних послуг від квартиронаймачів	311	3611	48000
7	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	8000
8	Зараховано на поточний рахунок суму субсидії	311	3771	9600
9	Відображено доход від одержаного цільового фінансування	4802	703	9600
10	Враховано податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	1600
Облік дотацій				
1	Одержана сума дотації з місцевого бюджету на покриття збитків житлово-комунального підприємства	311	4804	2800
2	Перерахована сума дотації у покриття заборгованості постачальникам	631	311	2800
3	Відображено доход житлово-комунального підприємства у сумі використаної дотації з бюджету	4804	718	2800
Облік цільового фінансування на придбання основних засобів				
1	Надійшли кошти цільового фінансування на придбання основних засобів	311	4805	7800
2	Одержано від постачальника основні засоби: купівельна вартість без суми ПДВ сума податкового кредиту з ПДВ	152 4805	631 631	6500 1300
3	Передано в експлуатацію основні засоби (машини)	104	152	6500
4	Перераховано постачальнику за придбані основні засоби	631	311	7800
5	Використані кошти цільового фінансування враховані як доходи майбутніх періодів	4805	69	6500

Закінчення табл. 7.4

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
6	У наступному звітному періоді: нарахована амортизація основних засобів, придбаних за рахунок цільового фінансування визнано доход у сумі нарахованої амортизації	23, 91... 69	131 745	130 130
<b>Облік іншого цільового фінансування</b>				
1	Надійшли кошти цільового фінансування на ремонт основних засобів, підготовку до осінньо-зимового періоду і т. ін.	311	4805	48000
2	Прийнято виконані роботи (підписано акт) за рахунок коштів цільового фінансування	23, 949	631	30000
3	Перераховано підряднику кошти цільового фінансування в оплату за виконані роботи	631	311	30000
4	Відображено доход звітного періоду в сумі використаного цільового фінансування	4805	718	30000
5	Сума невикористаного цільового фінансування віднесена на доходи майбутніх періодів	4805	69	18000
6	У наступному звітному періоді (місяці) відображено доход у сумі використаного цільового фінансування (після відображення операцій аналогічних п. 2 і п. 3)	69	718	18000

## 7.7. Облік в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ)

Побудова бухгалтерського обліку в ОСББ суттєво відрізняється від обліку в підприємствах, які надають житлові та комунальні послуги. Це зумовлено, в першу чергу, особливостями діяльності ОСББ як невиробничих і неприбуткових організацій. У той же час ОСББ суттєво відрізняються від інших об'єднань громадян тим, що основою їх створення є не повна добровільність, а необхідність, обумовлена наявністю спільної власності. Доходи ОСББ, крім доходів від здавання в оренду нежитлових приміщень (іншої господарської діяльності ОСББ, як правило, не здійснюють), не є об'єктом оподаткування податком на прибуток. ОСББ

також не набувають статусу платників ПДВ, оскільки в них не виникає об'єкта оподаткування цим податком, адже вони не поставляють роботи і послуги на сторону, а є лише замовниками на ринку житлово-комунальних послуг. Згідно із законодавством України ОСББ сплачують такі податки і збори:

- комунальний податок;
- відрахування на соціальні заходи;
- податок з доходів фізичних осіб (працівників ОСББ);
- податок з власників транспортних засобів;
- плата за землю, якщо ОСББ оформило право власності на земельну ділянку (в іншому випадку – лише з площі, наданої в оренду, у т. ч. і тієї, що припадає на передане в оренду приміщення).

ОСББ зобов'язане зареєструватися у податковому органі, Пенсійному фонді та інших страхових соціальних фондах.

На побудову обліку в ОСББ впливають: порядок оподаткування; склад витрат і доходів; порядок ведення розрахунків з членами об'єднання; особливості відображення окремих об'єктів обліку і господарських операцій і т. ін. Специфіка діяльності зумовлює такі основні особливості організації бухгалтерського обліку в ОСББ:

1) використання скороченого плану рахунків та деяких специфічних субрахунків;

2) відсутність виробництва робить недоцільним використання рахунків класу 9 «Витрати діяльності» та рахунка 23 «Виробництво» і створює умови для детального обліку витрат лише на рахунках класу 8 «Витрати за елементами»;

3) платежі (внески) членів об'єднання обліковують не як доходи, а як цільове фінансування;

4) використання спрощеної форми обліку, складання балансу та інших форм фінансової звітності за обмеженою кількістю показників.

До витрат ОСББ належать:

– заробітна плата обслуговуючого персоналу і штатного керівництва об'єднання (голова правління або управитель, бухгалтер, прибиральниці, двірники і т. ін.) з нарахуваннями на соціальні заходи;

- матеріальні витрати;
- амортизація основних засобів (крім житлових будинків);
- податкові платежі;
- утримання місць загального користування;
- плата банку за розрахунково-касове обслуговування;

- поточний ремонт житлового будинку;
- плата за обслуговування ліфтів, вивезення сміття, твердих відходів, санітарну очистку територій;
- платежі комунальним підприємствам за тепло-, газо-, водопостачання і водовідведення і т. ін.

Стосовно оплати комунальних платежів треба враховувати, що ОСББ від імені всіх співвласників може виступати єдиним абонентом зі споживання мешканцями будинку комунальних та інших послуг (на підставі договорів, укладених з підприємствами-постачальниками таких послуг) і проводити відповідні розрахунки згідно з діючими тарифами та показаннями загальнобудинкових лічильників. У такому випадку оплата за комунальні та інші послуги від мешканців будинку надходить на поточний рахунок об'єднання, а ОСББ перераховує її відповідним комунальним підприємствам. Можливий і інший варіант організації розрахунків, коли комунальні платежі не надходять на рахунок ОСББ, а відразу сплачуються відповідним підприємствам ЖКГ. Це обумовлює суттєві відмінності в організації обліку розрахунків.

Основними доходами ОСББ є:

- цільові внески членів об'єднання в межах ставок квартирної плати для відшкодування експлуатаційних витрат (витрат на утримання будинку та прибудинкової території);
- цільові внески членів об'єднання понад ставки квартирної плати, встановлені загальними зборами або передбачені статутом (на конкретні заходи – ремонт під'їздів, охорону і т. ін.);
- доходи від здавання в оренду приміщень та іншого майна ОСББ;
- відшкодування комунальними підприємствами витрат на обслуговування внутрішньобудинкових мереж та обладнання;
- відсоток зібраних коштів за комунальні послуги на покриття витрат з їх збирання, обліку та перерахування комунальним підприємствам-постачальникам послуг;
- державні субсидії малозабезпеченим сім'ям;
- відшкодування з бюджету пільг окремим категоріям громадян;
- цільові внески нечленів об'єднання, спонсорська, шефська допомога і т. ін.

Доходи ОСББ є не зовсім доходами від реалізації, тому висловлюються пропозиції обліковувати їх на субрахунок 719, а не 703 (крім доходів від операційної оренди, які обліковують на субрахунку 713). На нашу думку, це не зовсім так. Адже ОСББ створює штат працівників, які виконують певний обсяг робіт, укла-

дає контракти з іншими підприємствами і організаціями на виконання окремих робіт точно так, як і комунальні житлові організації (ЖЕК, ЖЕУ і т. ін.). Отже, цільові внески в межах квартирної плати, призначені для компенсації експлуатаційних витрат на утримання будинку, нічим суттєво не відрізняються від аналогічних доходів житлових організацій комунальної форми власності, а тому облік доходів ОСББ доцільно вести так, як і житлових організацій – на кредиті субрахунка 703, а суми, що належать до перерахування постачальникам комунальних послуг (води, тепла тощо), вираховувати з доходу, відображаючи їх на дебеті субрахунка 704.

Для обліку інших цільових внесків членів ОСББ та інших цільових надходжень доцільно використовувати спеціальні субрахунки до рахунка 48 «Цільове фінансування та цільові надходження», наприклад такі:

481 «Цільові внески членів об'єднання» (за видами внесків: на охорону під'їздів, на ремонт тощо);

482 «Субсидії»;

483 «Відшкодування пільг»;

484 «Дотації»;

485 «Інші цільові надходження».

Враховуючи вищесказане, відзначимо, що облік у ОСББ може бути організований за спрощеною формою з використанням «Книги обліку господарських операцій» та деяких реєстрів (відомостей) аналітичного обліку майна і розрахунків (за необхідністю). Кореспонденція рахунків з обліку витрат в ОСББ буде такою ж, як у підприємств малого бізнесу, а з обліку доходів – як у житлових організацій комунальної форми власності, яка розглянута у попередніх підрозділах цієї теми.

## **7.8. Облік у житлово-будівельних кооперативах (ЖБК)**

Житлово-будівельні кооперативи (ЖБК) – це одна з форм залучення коштів громадян для фінансування житлового будівництва, яка останнім часом знову стає доволі популярною.

Згідно із Законом України «Про кооперацію» від 10.07.2003 р. № 1087 кооператив – це юридична особа, створена фізичними та/або юридичними особами, що добровільно об'єдналися на основі членства для ведення спільної господарської та іншої діяль-

ності з метою задоволення своїх економічних, соціальних та інших потреб на основі самоуправління.

Членами кооперативу можуть бути громадяни, що досягли 16-річного віку, та юридичні особи (резиденти і нерезиденти), які зробили вступні внески і паї у розмірах, визначених статутом кооперативу. Вступні внески і паї є основним джерелом початкового формування майна кооперативу.

Члени кооперативу можуть здійснювати такі внески:

а) паї – майнові поворотні внески членів кооперативу в його створення і розвиток, який здійснюється шляхом передачі кооперативу майна, грошей, майнових прав, а також земельної ділянки;

б) додаткові паї – добровільні грошові або майнові поворотні внески понад пай;

в) вступні – грошові або інші майнові неповоротні внески, які зобов'язані сплатити ті, хто вступає до кооперативу;

г) цільові – грошові або інші майнові чи немайнові внески, які вносяться понад пай для забезпечення статутної діяльності кооперативу.

Згідно із Законом України «Про кооперацію» вступні внески членів кооперативу зараховують на створення резервного фонду (рах. 43). Для обліку ж пайових внесків доцільно передбачити два субрахунки у складі рахунка 41:

411 «Пайові внески членів кооперативу»;

412 «Додаткові пайові внески членів кооперативу».

Облік цільових внесків, якщо вони призначені для фінансування певного виду витрат, доцільно обліковувати на рахунку 48.

ЖБК за метою створення і видом діяльності повністю відповідають поняттю обслуговуючих кооперативів. На відміну від споживчих та виробничих кооперативів останні, як правило, реєструються як неприбуткові організації.

ЖБК за окрему плату надають своїм членам послуги з обслуговування приватної території, ремонту, вивезення сміття тощо. При цьому вони можуть надавати аналогічні послуги й іншим особам (не членам ЖБК) в обсягах, що не перевищують 20% загального обороту кооперативу (щоб мати право залишатися неприбутковою організацією).

Доходи ЖБК, як неприбуткової організації, отримані у вигляді внесків грошових коштів або майна, що призначені для забезпечення потреб їх основної діяльності, а також пасивні доходи (відсотки на залишок коштів на рахунках у банку, дивіденди, страхові виплати і відшкодування, роялті) не є об'єктом оподат-

кування податком на прибуток. У той же час доходи, отримані від надання послуг з побутового обслуговування осіб, що не є членами кооперативу, від здавання майна в оренду тощо підлягають оподаткуванню податком з прибутку на загальних підставах.

Для здійснення своїх функцій та виконання статутних завдань ЖБК можуть залучати до роботи за трудовим договором (угодою) як членів ЖБК, так і сторонніх осіб. Відповідно до законодавства ЖБК на загальних підставах нараховує та сплачує внески до фондів пенсійного забезпечення та загальнообов'язкового державного соціального страхування від суми зарплати найманих осіб.

Бухгалтерський облік витрат житлово-будівельні кооперативи можуть вести з використанням лише рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Основні господарські операції діяльності неприбуткового ЖБК наведено у табл. 7.5.

Таблиця 7.5

**Відображення в бухгалтерському обліку основних господарських операцій ЖБК**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Одержано від членів ЖБК:		
	– вступні внески	301,311	431
	– паї	301,311	411
	– додаткові паї	301,311	412
	– цільові внески	301,311	48
2	Оплачено за будівництво житлового будинку	371	311
3	Оформлено отримання будинку у власність ЖБК	103	371
4	Надано послуги з побутового обслуговування:		
	– членам ЖБК	3611	703
	– не членам ЖБК	3612	703
5	Нараховано оплату праці працівникам ЖБК	81	661
6	Нараховано внески до соціальних фондів	82	65
7	Утримано з оплати праці:		
	– внески до соціальних фондів	661	65
	– податок на доходи фізичних осіб	661	641
8	Списано матеріали, використані при наданні побутових послуг	80	20,22
9	Нараховано амортизацію основних засобів та інших необоротних активів ЖБК	83	13
10	Нараховано і одержано плату за передані в оренду нежитлові приміщення	377	713
		311	377

Продовження табл. 7.5

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
11	Оформлено реалізацію квартири у власність члену ЖБК	377	742
12	Списано залишкову вартість реалізованої квартири	85	103
13	Нараховано податок на прибуток	84	641
14	Списано на фінансові результати діяльності:		
	– доходи ЖБК	701,713, 742	791
	– витрати ЖБК	791	80-85

Інші господарські операції ЖБК відображаються в бухгалтерському обліку у загальноприйнятому порядку.

### Питання для самоконтролю

1. Наведіть особливості діяльності підприємств житлово-комунального господарства та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку.

2. Охарактеризуйте особливості відображення в обліку активів та власного капіталу підприємств ЖКГ.

3. Наведіть приклади основних бухгалтерських проводок з обліку розрахунків за передане в оренду державне (комунальне) майно.

4. Наведіть основні статті витрат та калькуляційні одиниці у підприємствах різних підгалузей ЖКГ.

5. Перелічіть основні види доходів підприємств ЖКГ та вкажіть особливості їх відображення в обліку.

6. Наведіть основні бухгалтерські проведення з обліку розрахунків з квартиронаймачами при різних формах їх організації.

7. Наведіть види цільового фінансування та цільових надходжень у ЖКГ та охарактеризуйте порядок їх відображення на рахунках.

8. Охарактеризуйте особливості діяльності об'єднань співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ) та їх вплив на організацію обліку.

9. Дайте характеристику особливостей організації обліку в житлово-будівельних кооперативах (ЖБК).

10. Наведіть основні бухгалтерські проводок з обліку господарських операцій ЖБК.



### **Література до теми**

1. Гура Н.О. Облік у житлово-комунальному господарстві: теорія і практика. – К.: Знання, 2006. – 351 с.
2. Закон України «Про житлово-комунальні послуги» від 24.06.2004 р. № 1875-ІУ.
3. Лисенко Н., Бабак А. Посібник з бухгалтерського обліку для підприємств комунальної галузі. – К., 2003.
4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства. Затверджено наказом Держбуду України від 06.03.2002 р. № 47.



# **ОБЛІК У ГОТЕЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ**

## **8.1. Загальні положення організації готельного бізнесу та обліку готельних послуг**

**Готель** – це підприємство, призначене для тимчасового проживання. Правила користування готелями в Україні передбачають граничний термін проживання в готелі не більше 45 днів незалежно від місця постійного проживання. Проживання понад 45 днів можливе лише з дозволу адміністрації готелю.

Згідно з Класифікатором видів економічної діяльності до підприємств, що надають готельні послуги, відносять також мотелі (готелі, що розміщені поряд з автомобільними дорогами), кемпінги, молодіжні турбази, гірські притуки, місця, що здаються для тимчасового проживання у гуртожитках, дитячих таборах, школах-інтернатах і т. ін.

Якщо підприємство готельного бізнесу самостійно надає клієнтам туристичні послуги з розміщення туристів, організації їх харчування, транспортного обслуговування тощо, тобто виступає як туроператор (суб'єкт туристичної діяльності, який здійснює заходи з формування, просування та реалізації своїх туристичних послуг), то згідно із законодавством таким підприємствам необхідно оформити ліцензію на організацію іноземного, внутрішнього, зарубіжного туризму і здійснення екскурсійної діяльності. Якщо ж підприємства готельного бізнесу надають послуги лише з розміщення туристів на підставі договорів із суб'єктами туристичної діяльності, то придбавать ліцензію не обов'язково.

Крім того, готельні послуги, що надаються суб'єктами туристичної діяльності-туроператорами, підлягають обов'язковій сертифікації з метою підтвердження того, що виконуються вимоги нормативних документів з безпечних умов для життя і здоров'я осіб, що проживають у готелі, захисту їх майна та охорони навколишнього середовища. Для решти готелів сертифікація не

обов'язкова. Але для одержання певної категорії, крім обов'язкової, проводиться і добровільна сертифікація з оцінки дотримання комплексу вимог з матеріально-технічного забезпечення, кількості та якості готельних послуг, що надаються гостям, рівня обслуговування. Категорії позначаються символом у вигляді зірок. Чим вище рівень якості обслуговування у готелі, тим вища його категорія, тим більше кількість зірок. Готелі класифікують за п'ятьма категоріями, мотелі – за чотирма (п'яти-, чотиризіркові і т. ін.).

Готелі, крім надання місць для тимчасового проживання, як правило, надають клієнтам супутні послуги: ремонт взуття, прання одягу, послуги перукарні, харчування, транспортне обслуговування, стоянка автомобілів і т. ін. Ці послуги обліковують окремо від послуг номерного фонду, для чого як у складі рахунків обліку витрат, так і у складі рахунків обліку доходів передбачають окремі субрахунки (або аналітичні рахунки) для кожного виду допоміжних виробництв.

Особливістю обліку витрат у готельному господарстві є повна відсутність незавершеного виробництва, тому всі витрати звітного періоду списують на собівартість реалізованих послуг. До таких витрат періоду відносять і витрати по утриманню вільних номерів.

Другою важливою особливістю обліку в готелях є відсутність загальновиробничих витрат та умовно-постійний характер більшості статей витрат при сезонній нерівномірності у завантаженні номерного фонду. Це зумовлює складнощі у плануванні та визначенні фактичної собівартості одного людино-дня проживання клієнта у готелі за періодами року з метою диференціації ставок оплати за проживання. Практично неможливо також вести окремий облік витрат на обслуговування номерів різної комфортності: одно-, двох-, тримісних, категорії «люкс» та ін. Тому в готелях визначають, як правило, середню собівартість одного людино-дня проживання, а ставки оплати диференціюють умовно на підставі оціночного співвідношення, встановленого адміністрацією готелю. До вартості готельних послуг додають суму ПДВ і готельного збору.

## **8.2. Документальне оформлення готельних послуг**

Раціональна організація бухгалтерського обліку насамперед залежить від основного його елемента – документування госпо-

дарських фактів, їх правильного оформлення і своєчасного подання документів до бухгалтерії підприємства. З метою упорядкування і спрощення документообігу при наданні готельних послуг Державним комітетом будівництва, архітектури та житлової політики України розроблено і затверджено форми документів первинного обліку в готелях України та «Інструкцію про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг».

Інструкція визначає порядок заповнення і використання форм документів під час розрахунків з громадянами України, іноземцями та особами без громадянства, що проживають у готелі і користуються готельними послугами, та ведення первинного обліку у готелі. Затверджені форми документів первинного обліку та Інструкція про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг обов'язкові для застосування всіма готельними підприємствами України, незалежно від підпорядкування та форми власності.

Інструкцією передбачено, що при застосуванні спеціалізованого програмного забезпечення для ведення документообігу готель може використовувати форми документів у електронному вигляді за умови збереження вхідних даних обліку. При використанні готелем сертифікованих і зареєстрованих комп'ютерних систем для розрахунків з громадянами за надані готельні послуги, відповідно до законодавства про застосування РРО при розрахунках із споживачами у сфері послуг, порядок використання форм звітності визначається готелем самостійно. Інші додаткові відомості, необхідні для маркетингової роботи готелю, можуть бути внесені до загальнорекомендованих форм за рішенням адміністрації готелю.

Дизайн форм документів первинного обліку готель обирає самостійно на власний розсуд. При цьому дизайн повинен враховувати прикмети особистого фірмового стилю готелю, елементи відомостей про мешканця та можливість як електронного, так і ручного заповнення документа. Якщо форма документа має, крім друкованого, ще й електронний варіант, обидва повинні бути витримані в єдиному стилі.

Мета використання конкретної форми обумовлює процедуру виготовлення бланка цієї форми:

- документи, які використовують для оформлення реєстрації та розрахунків з мешканцями, повинні бути виготовлені спеціалізованим підприємством з урахуванням вимог щодо якості та дизайну;

- документи, які використовують тільки для внутрішнього обліку, можуть бути роздруковані безпосередньо на підприємстві.

Відповідно до «Правил користування готелями і надання готельних послуг в Україні» номер (місце) в готелі надається громадянам за наявності паспорта чи документа, що його замінює (військовий квиток, посвідчення водія), та заповненої «Анкети мешканця» (ф. № 1-Г). Громадянин, що прибув до готелю, заповнює «Анкету мешканця» в одному примірнику на підставі документа, що засвідчує його особу, та передає порт'є (адміністратору) разом з цим документом для реєстрації. Після реєстрації документ повертають власнику, а дані анкети заносять до картотеки. Анкети зберігаються у службі приймання та розміщення готелю в період проживання громадянина у готелі та протягом місяця з моменту його вибуття з готелю, після чого їх передають до архіву, де зберігають протягом року, а потім знищують за актом. Анкети у картотеках розміщують в алфавітному порядку.

Для зберігання анкет і роботи з ними в службі приймання та обслуговування готелю бажано створити дві картотеки: у першій зберігати анкети на громадян, що проживають у готелі; у другій – анкети громадян, які вибули з готелю.

Іноземних громадян та осіб без громадянства у готелях України поселяють на загальних підставах у разі пред'явлення національних паспортів іноземців або документів, що засвідчують їх особу (посвідчення водія тощо). Вони заповнюють «Реєстраційну картку» (ф. № 2-Г) та передають її порт'є (адміністратору) разом з документом, що засвідчує особу іноземця, для реєстрації. Реєстраційна картка відображає відомості двома мовами: українською та англійською. Реєстраційні картки зберігають протягом двох років, після чого разом з «Журналом обліку іноземців та осіб без громадянства» (ф. № 6-Г) знищують за актом.

Після оформлення документів на проживання у готелі і оплати номера (місця) громадянину видають «Візитну картку готелю» (ф. № 3-Г), яка надає йому право на отримання ключів від номера та позачергове обслуговування в підприємствах сфери послуг, розміщених у готелі. У готелях, де такі картки не застосовують, ключ від номера видають на підставі документа про оплату проживання. На картці зазначаються обов'язкові відомості: прізвище мешканця, номер кімнати, термін проживання. Інші необхідні відомості можуть бути внесені додатково за рішенням адміністрації готелю. Заповнює візитну картку порт'є (адміністратор) готелю на підставі анкети мешканця або реєстраційної картки.

Оперативний облік готельних послуг ведеться у «Журнали обліку громадян, які проживають у готелі» (ф. № 5-Г), «Журнали

обліку іноземців, які проживають у готелі» (ф. № 6-Г), «Відомості обліку руху номерів у готелі» (ф. № 9-Г), «Журналі осіб, які проживають на поверсі» (ф. № 10-Г).

«Журнал обліку громадян, які проживають у готелі» (ф. № 5-Г) застосовують для обліку всіх осіб, що проживають у номерах готелю. Ведеться він в одному примірнику адміністратором на підставі анкет (ф. № 1-Г) та реєстраційних карток (ф. № 2-Г).

«Журнал обліку іноземців, які проживають у готелі» (ф. № 6-Г) також ведеться в одному примірнику адміністратором за формою, затвердженою МВС України, на підставі реєстраційних карток, паспортів та віз. Після закінчення журнал передається на зберігання до архіву готелю. Всі сторінки цього журналу повинні бути пронумеровані, сам журнал скріплено печаткою і підписом керівника готелю та зареєстровано у канцелярії. Порядковий номер запису в журналі є номером реєстрації іноземного паспорта для готелів, яким надано право реєстрації національних документів, що посвідчують особу.

Для оперативного обліку звільнення і заселення номерів (місць) та проведення ремонтних робіт у номерах черговим адміністратором щоденно станом на 9 годину ранку заповнюється «Відомість обліку руху номерів у готелі» (ф. № 9-Г).

Для оперативного обліку осіб, що проживають на поверсі, черговий на поверсі складає «Журнал осіб, які проживають на поверсі» (ф. № 10-Г), який містить відомості, необхідні покоївкам для проведення поточних прибиральних робіт.

За наявності вільних місць та за бажанням громадянина йому може надаватися номер на два і більше місць з повною оплатою його вартості.

Проживання і послуги в готелях оплачуються за цінами і тарифами, що встановлюються готелями самостійно відповідно до присвоєної готелю категорії та рівня обслуговування або на договірній підставі. Термін і форма оплати за проживання і послуги визначаються адміністрацією готелю. У готелях, підпорядкованих підприємствам, установам і організаціям, ціни і тарифи за проживання і послуги, термін і форму їх оплати встановлює власник.

Оплата за проживання здійснюється відповідно до єдиної розрахункової години – 12 години поточної доби за місцевим часом. При проживанні в готелі менше доби плата стягується за повну добу незалежно від розрахункової години. При розміщенні до розрахункової години (з 0 до 12 години дня) плата за проживання на стягується. У разі виїзду з готелю протягом 12 годин

після розрахункової години плата стягується за півдобу, а якщо виїжджають пізніше ніж через 12 годин – за повну добу. За проживання дітей віком до 12 років без надання місця плата не стягується. При розміщенні і проживанні у готелі дітей віком від 2 до 12 років плата справляється у розмірі 50% вартості одного місця у двомісному номері. Діти віком до 2 років розміщуються у готелі безоплатно.

Як правило, оплата готельних послуг здійснюється в перший день, тобто під час поселення мешканця (повністю або частково). Оплата готельних послуг в останній день проживання також не є порушенням, оскільки термін і форма оплати за проживання встановлюються адміністрацією готелю.

При оплаті готельних послуг клієнту виписують «Рахунок» (ф. № 4-Г) у двох примірниках, перший з яких видається громадянину, що проживає у готелі, а другий – здається до бухгалтерії. Форма № 4-Г застосовується при оформленні розрахунків з громадянами за основні та додаткові послуги, отримані у готелі, та використовується при будь-якій формі обробки первинних документів (ручній, електронній) і при будь-якому виді розрахунків (готівковому, безготівковому). Графа «Послуги» цієї форми містить перелік основних та додаткових послуг готелю, наданих мешканцю за звітний період, та податків на ці послуги. Сума до сплати розраховується щодобово згідно з переліком фактично отриманих послуг разом із сумами ПДВ та готельного збору. У рахунки сума до сплати з ПДВ вписується у гривнях.

На підставі складених рахунків (ф. № 4-Г) касир (порт'є або адміністратор, який виконує розрахунки) складає «Касовий звіт» (ф. № 8-Г) в одному примірнику. Графа «Вид платежу» цієї форми містить перелік послуг готелю, наданих мешканцям за звітний період. Звіт щоденно здається до бухгалтерії разом з другими примірниками рахунків (ф. № 4-Г), контрольною касовою стрічкою РРО та контрольною стрічкою терміналу кредитних карток (у разі використання автоматизованого безготівкового розрахунку).

У випадку оплати готельних послуг при поселенні у готель можуть виникати ситуації, коли сплачена сума авансу не використовується повністю (наприклад, у випадку незапланованого завчасного від'їзду клієнта). Тоді схема повернення коштів буде такою:

- 1) адміністратор отримує від мешканця готелю попередні розрахункові документи;
- 2) мешканець подає заяву на ім'я керівника готелю з проханням про повернення невикористаних коштів (у довільній формі);

3) касир (порт'є, адміністратор, який виконує розрахунки), повертає мешканцю на підставі паспорта або іншого документа, що засвідчує його особу, кошти у сумі недовикористаного авансу, оформляючи таке видання видатковим касовим ордером;

4) мешканець готелю отримує розрахункові документи за отримані послуги з відміткою про повернення недовикористаного авансу.

За наявності вільних місць адміністрація готелю може приймати заявки на бронювання місць у письмовій або усній формі від юридичних та фізичних осіб. За бронювання місць стягується плата під час поселення у готелі в розмірі 50% вартості номера (місця) за добу, незалежно від того, за договорами, груповими чи індивідуальними заявками воно здійснюється. При поселенні на додаткове місце плата за бронювання на стягується. Заявки на бронювання номерів (місць) у готелях для розміщення учасників масових заходів подаються замовниками у термін, визначений адміністрацією готелю згідно з укладеним договором (контрактом).

Якщо група чи окремих громадян запізналися, крім плати за бронювання, стягується плата за фактичний час невикористання номера (місця), але не більше ніж за добу. У разі запізнення понад добу броня анулюється. Якщо заброньовані номери (місця) не були підготовлені вчасно та якісно до заселення, плата за їх бронювання не стягується.

Порт'є (адміністратор) на підставі телеграм, телефонних дзвінків, листів, факсів, що надійшли до готелю на бронювання номерів, заповнює «Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів» (місць) (ф. № 7-Г). Юридичні особи заявки на бронювання номерів (місць) у готелі подають у вигляді гарантійного листа довільної форми, який підписує керівник та завіряє печаткою.

Якщо оплата вартості проживання здійснюється у момент поселення в готелі, то сума валового доходу для оподаткування прибутку та податкові зобов'язання з ПДВ визначаються за податковий період на підставі звіту касира. Якщо ж вартість готельних послуг оплачується в останній день проживання, який припадає на наступний податковий період, то обчислювати валовий дохід і податкові зобов'язання з ПДВ необхідно на підставі облікових документів, що підтверджують час проживання мешканця готелю протягом звітного податкового періоду (ф. № 5-Г, № 6-Г).

У розрахункових документах на реалізацію готельних послуг (ф. № 4-г) суму ПДВ і суму готельного збору вказують окремими

рядками. Розміри ставок готельного збору встановлюють місцеві органи влади самостійно, але не вище граничних (20% добової вартості найманого житла без вартості додаткових послуг).

### **8.3. Облік витрат і доходів у підприємствах готельного бізнесу**

Готельні послуги, як правило, не обмежуються лише наданням місця для короткотермінового проживання. Кожне з підприємств готельного комплексу може здійснювати декілька видів діяльності: організацію харчування, автостоянки, транспортне обслуговування, дрібний ремонт одягу та взуття, прання білизни, замовлення квитків на транспортні засоби або культурно-масові заходи, організацію екскурсій і т. ін. Кожен з цих видів діяльності може бути організаційно відокремленим і виконуватися окремими структурними підрозділами. Для визначення ціни послуг та фінансового результату діяльності кожного з підрозділів необхідно вести окремий облік доходів і витрат за видами діяльності, не об'єднуючи їх з доходами і витратами номерного фонду. З цією метою в аналітичному обліку підприємств готельного бізнесу можуть використовуватися спеціальні субрахунки до рахунка 23 «Виробництво», наприклад такі:

- 231 «Номерний фонд»;
- 232 «Ресторан (їдальня, бар, кафе і т. ін.)»;
- 233 «Перукарня»;
- 234 «Автостоянка»;
- 235 «Пральня»;
- 236 «Ремонтний підрозділ»;
- 237 «Котельня» і т. ін.

Особливістю діяльності підприємств, що надають гоотельні послуги, є відсутність незавершеного виробництва, нерівномірність (сезонність) у завантаженні номерного фонду та використанні матеріальних і трудових ресурсів, велика питома вага у витратах амортизаційних відрахувань, відсутність загальновиробничих витрат, умовно-постійний характер більшості статей витрат тощо. У зв'язку з цим практично неможливо достовірно визначити і оцінити (розрахувати собівартість та прибутковість) кожної конкретної послуги. Такі розрахунки виконуються, як правило, в середньому за певний розрахунковий (звітний) період, наприклад, щомісячно, поквартально або один раз за рік. Каль-

куляційною одиницею при цьому для номерного фонду є один людино-день (доба) проживання клієнта у готелі.

Облік витрат номерного фонду доцільно вести за такими статтями:

1) матеріальні: вартість МШП, засобів гігієни, медикаментів, спеціального одягу, рекламних матеріалів, канцелярських товарів, витрати на прання білизни, якщо воно здійснюється власними силами готелю, тощо;

2) оплата праці;

3) відрахування на соціальні заходи;

4) амортизація необоротних активів;

5) ресурсозабезпечення: опалення, водопостачання, водо-відведення, освітлення;

6) утримання та експлуатація виробничого обладнання (ліфтів, виробничих приладів та устаткування);

7) ремонт основних засобів;

8) підготовка до осінньо-зимового періоду;

9) проведення протипожежних заходів;

10) оплата послуг сторонніх організацій;

11) податки, збори та інші обов'язкові платежі, що включаються до собівартості послуг;

12) інші виробничі витрати.

Зібрані на дебеті субрахунка 231 «Номерний фонд» витрати наприкінці звітної періоду у повній сумі списуються на собівартість реалізованих послуг записом

Д-т субрах. 903 – К-т субрах. 231.

Витрати допоміжних підрозділів, що забезпечують належну роботу готелю (пральня, ліфтове господарство, котельня, служба телекомунікацій тощо), обліковують за такими ж статтями на окремих аналітичних рахунках (субрахунках) і наприкінці звітної періоду розподіляють і повністю списують на витрати тих підрозділів, роботу яких вони забезпечують. Метод розподілу витрат обирається кожним підприємством самостійно, виходячи з характеру послуг, що надаються підрозділом, способу їх вимірювання та оцінки витрат.

Витрати допоміжних підрозділів, що надають додаткові послуги гостям, списуються з кредиту відповідного субрахунка, відкритого до рахунка 23 «Виробництво», у дебет субрахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Доходи від кожного виду діяльності також бажано відображати в обліку на окремих аналітичних рахунках до субрахунку

703 «Доходи від реалізації робіт і послуг». У такому ж порядку їх необхідно списувати на фінансові результати (субрахунок 791 «Результати операційної діяльності»). Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати списують у дебет субрахунка 791 загальною сумою без їх розподілу за видами наданих послуг, але для визначення ефективності діяльності окремих структурних підрозділів загальні операційні витрати можуть бути розподілені і віднесені до окремих підрозділів (видів діяльності) за методами, обраними підприємством самостійно.

### **Питання для самоконтролю**

1. Охарактеризуйте особливості ведення готельного бізнесу та організації обліку готельних послуг.
2. Перелічіть документи, якими оформлюють надання готельних послуг, та охарактеризуйте порядок їх використання.
3. Наведіть субрахунки та статті витрат, рекомендовані для використання в обліку підприємств готельного бізнесу.
4. Наведіть основні господарські операції з обліку витрат і доходів у підприємствах готельного бізнесу та відповідну кореспонденцію рахунків.



### **Література до теми**

1. Інструкція про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг у ДП «Укркомунобслуговування». Затверджено наказом Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 13.10.2000 р. № 230.
2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства. Затверджено наказом Держкомітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 06.03.2002 р. № 47.
3. Правила користування готелями і надання готельних послуг в Україні. Затверджено наказом Держкомітету України з житлово-комунального господарства та Держкомітету України з туризму від 10.09.1996 р. № 77/44.



# **ОБЛІК СТРАХОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

## **9.1. Поняття страхової діяльності**

Згідно із Законом України «Про страхування» від 07.03.1996 р. № 85/96-ВР страхування – це вид цивільно-правових відносин щодо захисту майнових інтересів громадян та юридичних осіб у разі настання певних подій (страхових випадків), визначених договором страхування або чинним законодавством, за рахунок грошових фондів, що формуються шляхом сплати громадянами та юридичними особами страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) і доходів від розміщення коштів цих фондів.

**Страхування** – це спосіб компенсації окремим громадянам і підприємствам можливих збитків (втрат) внаслідок дії непередбачуваних факторів, надзвичайних подій, стихійного лиха тощо (пожежі, дорожньо-транспортної пригоди, посухи, паводку і т. ін.). Така компенсація здійснюється спеціальними організаціями – страховими компаніями (страховиками) із фондів, створених за рахунок страхових внесків страхувальників. Страхову діяльність в Україні можуть здійснювати виключно страховики – резиденти України.

**Страховик** – це фінансова установа, створена у формі акціонерного, повного, командитного товариства або товариства з додатковою відповідальністю згідно із законодавством, яка отримала в установленому порядку ліцензію на здійснення страхової діяльності.

**Страхувальники** – це юридичні особи та дієздатні громадяни, які уклали із страховиками договори страхування або є страхувальниками відповідно до законодавства України.

Об'єктами страхування можуть бути майнові інтереси, пов'язані:

– з життям, здоров'ям, працездатністю та додатковою пенсією страхувальника або застрахованої особи (особисте страхування);

- володінням, користуванням і розпорядженням майном (майнове страхування);
- відшкодуванням страхувальником заподіяної ним шкоди особі або її майну, а також шкоди, заподіяної юридичній особі (страхування відповідальності).

Особливим видом особистого страхування є страхування життя, яке передбачає обов'язок страховика здійснити страхову виплату згідно з договором страхування у разі смерті застрахованої особи, а також, якщо це передбачено договором страхування, в разі дожиття застрахованої особи до закінчення терміну дії договору страхування та/або досягнення застрахованою особою визначеного договором віку. Ліцензії на проведення страхування життя видають без зазначення терміну дії, що пояснюється особливостями цього виду страхування, яке виконує важливу соціальну функцію, спрямовану на захист майнових інтересів громадян.

Страхування може бути добровільним або обов'язковим. Добровільне страхування – це страхування, яке здійснюється на основі угоди між страхувальником і страховиком. Обов'язкові види страхування запроваджуються законами України (страхування цивільної відповідальності власників автотранспортних засобів, страхування пасажирів при міжміських та міжнародних автобусних перевезеннях тощо).

Факт страхування оформляється спеціальним договором, який укладається між страховиком і страхувальником.

**Договір страхування** – це письмова угода, згідно з якою страховик бере на себе зобов'язання у разі настання страхового випадку здійснити страхову виплату страхувальнику або іншій особі, визначеній у договорі страхування страхувальником, на користь якої укладено договір страхування, а страхувальник зобов'язується сплачувати страхові платежі у визначені терміни та виконувати інші умови договору. Окремі умови договору встановлюються за згодою сторін: страхова сума, розмір тарифу, терміни сплати страхових платежів, терміни набрання чинності договору страхування та закінчення його дії.

Страховики можуть здійснювати свою діяльність за участю страхових посередників: страхових агентів, страхових або пере-страхових брокерів. Функції останніх не обмежуються тільки укладанням договорів страхування. Через них можуть здійснюватися страхові платежі, страхові виплати, інші операції.

Страхові агенти діють від імені та за дорученням страховика і виконують частину його страхової діяльності, за що отримують

комісійну винагороду. Страховими агентами можуть бути окремі громадяни (наймані працівники страхової організації) або будь-які суб'єкти підприємницької діяльності (фізичні та юридичні особи), які діють на підставі договору зі страховиком (транспортні каси з продажу квитків, туристичні фірми, готелі тощо).

Страхові брокери здійснюють посередницьку діяльність на страховому ринку від свого імені на підставі доручень страховальника або страховика. Страховий брокер має право отримувати страхові платежі, якщо він забезпечує набрання чинності договору страхування не пізніше одного дня після отримання ним страхових платежів.

З метою підвищення ефективності страхової діяльності законодавство дозволяє страховикам різні форми співпраці: співстрахування та перестраховування.

**Співстрахування** – це страхування одного й того самого ризику кількома страховиками за одним договором страхування та за згодою страхувальника. У цьому випадку у договорі страхування повинні міститись умови, що визначають права і обов'язки кожного співстраховика. За наявності відповідної угоди між спістраховиками і страхувальником, один із спістраховиків може представляти всіх інших у взаєминах із страхувальником, залишаючись відповідальним перед ним лише в розмірі своєї частки.

**Перестраховування** – це страхування одним страховиком (перестраховальником, цедентом) на визначених договором умовах ризику виконання частини своїх обов'язків перед страхувальником у іншого страховика (перестраховика) – резидента або нерезидента, який має відповідний статус згідно із законодавством країни, в якій він зареєстрований.

Важливість страхування для стабільного розвитку суспільного виробництва, відповідальність страховика за соціально-економічні наслідки своєї діяльності зумовлюють необхідність здійснення відповідного контролю (нагляду) з боку державних органів. В Україні державний нагляд за страховою діяльністю здійснює спеціальний Уповноважений орган, який є центральним органом виконавчої влади.

Страховики, як і інші суб'єкти підприємницької діяльності, ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову та статистичну звітність згідно з законодавством України. Особливості відображення в обліку господарських операцій страховика зі страхування та перестраховування є предметом розгляду у наступних розділах даної теми.

## 9.2. Облік страхових платежів та розрахунків із страхувальниками

**Страховий платіж** (страховий внесок, страхова премія) – це плата за страхування, яку страхувальник зобов'язаний внести страховику згідно з договором страхування. Величина страхового платежу залежить від встановленого страхового тарифу та страхової суми.

**Страховий тариф** – це ставка страхового платежу з одиниці страхової суми. Він складається з двох частин: нетто-частини і навантаження.

Нетто-частина страхового тарифу призначена для формування страхових резервів, які використовуються страховиком для забезпечення виплат страхових сум і страхового відшкодування. Навантаження забезпечує покриття витрат страховика, пов'язаних зі здійсненням страхування, та створення певного накопичення у вигляді прибутку (рис. 9.1).

Брутто-ставка		
Нетто-частина	Навантаження	
Відрахування до страхових резервів	Для покриття витрат діяльності страховика	Для створення прибутку страховика

**Рис. 9.1. Структура страхового тарифу**

Нетто-частина страхових тарифів з видів страхування інших, ніж страхування життя, при добровільній формі страхування обчислюється страховиком актуарно (математично) на підставі відповідних статистичних даних про частоту настання страхових випадків.

Визначення нетто-тарифів за договорами страхування життя (накопичувальне страхування) здійснюється з урахуванням статистичних закономірностей страхових ризиків протягом дії договору страхування та величини інвестиційного доходу від розміщення тимчасово вільних коштів резервів зі страхування життя. Враховуючи, що умови страхування життя передбачають страхові виплати в разі дожиття застрахованого до закінчення терміну дії договору страхування або смерті застрахованого, повна нетто-ставка складається з нетто-ставки для виплати в разі дожиття та нетто-ставки для виплати в разі смерті. При змішаному страхуванні життя до повної нетто-ставки включається нетто-ставка для виплати в разі настання нещасного випадку.

Розрахунок навантаження здійснюється виходячи із запланованих витрат на ведення страхової справи та очікуваних надходжень страхових платежів. Навантаження встановлюється у відсотках до величини нетто-ставки.

Конкретний розмір страхового тарифу визначається у договорі страхування за згодою сторін, якщо інше не передбачено законодавством. Так, обов'язкове страхування здійснюється за тарифами, затвердженими КМУ. Крім того, нормативно-правовими актами встановлено, що норматив витрат на ведення страхової справи у сфері обов'язкового страхування не повинен перевищувати за різними видами страхування від 6 до 20% страхового тарифу.

В обліку отримані страховиком страхові платежі поділяються на доходи і страхові резерви. Доходи є виручкою від реалізації страхових послуг. Облік розрахунків зі страхувальниками та страховими посередниками ведуть на рахунку 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками», для чого його доцільно доповнити такими субрахунками:

364 «Розрахунки із страхувальниками»;

365 «Розрахунки із страховими посередниками».

Для обліку страхових платежів призначений спеціальний синтетичний рахунок 76 «Страхові платежі». Порядок відображення в обліку страхових платежів залежить від умов їх сплати страхувальником, визначених договором страхування, та порядку набрання чинності останнім. Якщо договір з видів страхування інших, ніж страхування життя, набирає чинності з моменту внесення першого страхового платежу, то на суму отриманого страхового платежу виконують бухгалтерську проводку:

Д-т рах. 31 – К-т субрах. 364,

а на загальну суму страхових платежів, належних страховику за договором страхування:

Д-т субрах. 364 – К-т рах. 76.

Якщо договір страхування набирає чинності із зазначеної в ньому дати, нарахування страхових платежів (Д-т субрах. 364 – К-т рах. 76) здійснюють у тому періоді, до якого належить зазначена у договорі дата.

У тому випадку, коли умовами договору страхування життя передбачено періодичну сплату страхових внесків, відображення в обліку їх нарахування здійснюють у тих періодах, до яких належать терміни сплати цих внесків.

У випадках, коли страховик отримує попередньо сплачені страхові платежі, вони обліковуються як заборгованість з авансів

одержаних на субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними», а при набранні чинності договору страхування зараховуються на погашення заборгованості страхувальника (Д-т субрах. 681 – К-т субрах. 364).

У разі невиконання страхувальником умов договору страхування щодо сплати страхових внесків і визнання у зв'язку з цим договору недійсним, сума нарахованих, але не сплачених страхових платежів, сторнується.

Якщо страхова організація здійснює свою діяльність через відокремлені підрозділи (філії), то розрахунки головної організації (страховика) з такими підрозділами обліковують на субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» таким чином:

1) належні до сплати відокремленим підрозділом страхові платежі за договорами страхування:

Д-т субрах. 683 – К-т рах. 76;

2) отримано страхові платежі від відокремленого підрозділу:

Д-т рах. 31 – К-т субрах. 683.

У разі отримання страхових платежів через страхових посередників (страхових агентів, страхових брокерів) розрахунки з ними здійснюють на субрахунку 365 «Розрахунки із страховими посередниками». Страховий агент, який отримав страхові платежі від страхувальників, зобов'язаний протягом двох робочих днів перерахувати ці кошти на рахунок страховика. Нарахування страхових платежів здійснюють на підставі наданих страховиком посередником звітів незалежно від дати перерахування коштів:

1) нараховані страхові платежі за звітом посередника:

Д-т субрах. 365 – К-т рах. 76;

2) надійшли страхові платежі від посередника на рахунок страховика:

Д-т рах. 31 – К-т субрах. 365.

Належна страховому посереднику комісійна винагорода обліковується страховиком у складі витрат на збут. Утримана страховим посередником належна йому сума комісійної винагороди відображається у страховика записом:

Д-т рах. 93 – К-т субрах. 365.

Сума нарахованих страхових платежів за всіма видами страхування, відображена протягом місяця на кредиті рахунка 76, списується на субрахунок 703 «Доход від реалізації робіт і послуг», до якого доцільно відкрити окремий субрахунок другого порядку 7031 «Зароблені страхові платежі»:

Д-т рах. 76 – К-т субрах.7031.

Аналітичний облік нарахованих страхових платежів на рахунку 76 ведуть за видами страхування.

## **9.3. Облік операцій перестраховання**

### **9.3.1. Загальні положення організації обліку операцій перестраховання**

Укладаючи договори страхування, страхова компанія бере на себе ризик клієнта. При цьому страхова сума, яку страховик повинен буде виплатити страхувальнику при настанні страхового випадку, може бути досить значною і перевищувати можливості страховика погасити її за рахунок власних накопичень. Отже, при укладанні договору страхування, страховик має бути переконаним, що при настанні страхового випадку він зможе компенсувати втрати клієнта, а страхувальник – що йому повернуть втрачене, компенсують збитки. Для гарантування такої впевненості існує система перестраховання, коли страховик укладає договір перестраховання з другим страховиком, сплачуючи йому частину отриманих від страхувальника страхових платежів.

У договорах перестраховання визначаються частки відповідальності сторін, участь перестраховика у відшкодуванні збитків, порядок розрахунків. При цьому перший страховик залишається відповідальним перед страхувальником у повному обсязі згідно з договором страхування, а перестраховик веде всі розрахунки лише з першим страховиком.

Перестраховання може бути добровільним або обов'язковим. Згідно з діючим законодавством України договори перестраховання обов'язково укладати у таких випадках:

- 1) коли страхова сума за окремим об'єктом страхування перевищує 10% сплаченого статутного капіталу і сформованих вільних резервів страховика;
- 2) якщо загальна сума страхових зобов'язань страховика перевищує можливість їх виконання за рахунок власних активів.

Укладаючи договір страхування, страховик повинен визначити максимальну суму, яку він у змозі виплатити в разі настання страхового випадку (власне утримання страхової організації). Різниця між реально взятими на себе страховими зобов'язаннями і власним утриманням страхової організації повинна покритися перестрахованням.

Перестраховування здійснюється за плату. За передачу ризиків у перестраховування перестраховальник (перший страховик, децент) має право отримати від перестраховика комісійну винагорода або утримати її зі страхового платежу, який належить перестраховику. У перестраховальника отримана комісійна винагорода відноситься на доходи від страхової діяльності, а у перестраховика — на витрати.

Таким чином, при перестраховуванні відбувається перерозподіл ризиків, страхових платежів і доходів між окремими страховиками.

Договір перестраховування може містити умови, за яких частина перестраховальної премії залишається тимчасово (депонується) у перестраховальника. Депонована премія створює перестраховальнику деякий резерв коштів для виплати страхувальнику відшкодування в разі настання страхового випадку. На залишок депонованої премії нараховуються відсотки на користь перестраховика. Після закінчення дії договору страхування (перестраховування) сума депонованої премії та нараховані відсотки перераховуються перестраховику (якщо не сталося страхового випадку).

### **9.3.2. Облік у перестраховальника операцій передачі ризиків у перестраховування**

Здійснюючи операції перестраховування, перестраховальник повинен забезпечити відображення в обліку:

- інформації щодо частки страхових платежів, що були сплачені перестраховикам за договорами перестраховування;
- формування частки перестраховиків у страхових резервах;
- визначення фінансового результату від страхової діяльності з урахуванням операцій перестраховування;
- розрахунків з перестраховиками в аналітичному розрізі.

Враховуючи вимоги чинних в Україні стандартів бухгалтерського обліку, операції з передачі ризиків у перестраховування відображаються методом нарахування, тобто на підставі укладених договорів незалежно від факту перерахування страхових премій.

Для обліку розрахунків за операціями перестраховування доцільно до синтетичного рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» відкрити додатковий субрахунок 634 «Розрахунки з перестраховиками» (окремо: з вітчизняними — 6341 та зарубіжними — 6342).

За кредитом цього субрахунка необхідно відображати:

- належні перестраховику частки страхових платежів з переданих у перестраховування ризиків;

– нараховані інвестиційні проценти на депоновану частину страхових премій.

За дебетом субрахунка 634 необхідно відображати:

– належну перестраховальнику (цеденту) суму комісійної винагороди за передану в перестраховання частку страхових ризиків і відповідну частку страхових платежів;

– депоновану цедентом частину страхової премії, яка належить до ризиків, переданих у перестраховання;

– належну цеденту суму страхового відшкодування з ризиків, переданих у перестраховання (у разі настання страхового випадку);

– перераховану перестраховику суму страхових платежів, у тому числі і депонованих, та нарахованих інвестиційних відсотків на депоновану суму страхових премій.

Для обліку розрахунків з перестраховиками за депонованими сумами страхових премій відкривають спеціальний субрахунок 6851 або 686 «Розрахунки з перестраховиками за депонованими преміями»

Належну перестраховикам суму часток страхових платежів відносять на зменшення доходу перестраховальника. З цією метою використовують субрахунок 705 «Перестраховання» до синтетичного рахунка 70 «Доходи від реалізації». За дебетом цього субрахунка відображають частки страхових платежів, що належить сплатити перестраховикам, а за кредитом – частки страхових платежів, повернутих перестраховиками у разі дострокового припинення договору перестраховання, та списання дебетового сальдо субрахунка на фінансові результати страхової діяльності (на зменшення суми зароблених страхових премій).

Одночасно з передачею перестраховику частки ризиків та суми страхових платежів перестраховальник визначає і відображає в обліку частку перестраховиків у страхових резервах, зменшуючи відповідно свою частку.

У разі настання страхового випадку перестраховик зобов'язаний сплатити перестраховальнику суму страхового відшкодування (страхову суму у випадку особистого страхування), визначену договором перестраховання. Частка страхового відшкодування, належна перестраховальнику, відображається останнім у складі доходів від страхової діяльності.

Відображення в обліку операцій з передачі ризиків у перестраховання та розрахунків з перестраховниками показано у табл. 9.1.

У разі здійснення перестраховання через страхових посередників розрахунки з останніми обліковують на субрахунку 6852

Таблиця 9.1

## Відображення в обліку операцій перестрахування

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму часток страхових платежів, що належить перестраховикам	705	634
2	Відображено суму належної перестраховальнику комісійної винагороди	634	719
3	Відображено депоновану суму страхової премії, що належить перестраховику	634	6851 (686)
4	Нараховано відсотки на суму депонованої страхової премії (на користь перестраховика)	93	634
5	Перераховано сальдо розрахунків на користь перестраховика (при закінченні терміну дії договору перестрахування, за яким не сталося страхового випадку)	634	311
6	Погашено заборгованість перестраховику за депонованою сумою страхової премії	6851 (686)	311
7	Відображено частку страхового відшкодування, належну перестраховальнику (у разі настання страхового випадку)	634	719

або 687 «Розрахунки з страховими посередниками за договорами перестрахування», який додатково відкривають до синтетичного рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями».

На суму сплачених страховому посереднику часток страхових платежів з метою укладання договору перестрахування виконують проведення:

Д-т субрах. 6852 (687) – К-т рах. 31,

а після отримання від страхового посередника інформації про набрання чинності договору перестрахування :

Д-т субрах. 705 – К-т субрах. 6852 (687).

Аналітичний облік розрахунків ведеться окремо за кожним перестраховиком та страховим посередником.

### 9.3.3. Облік у перестраховика операцій отримання ризиків у перестрахування

Для перестраховика суми отриманих від перестраховальників часток страхових платежів за договорами перестрахування є звичайним доходом від страхової діяльності. Їх обліковують у складі

отриманих (нарахованих) страхових платежів на окремих субрахунках за видами страхування.

Для обліку розрахунків з перестраховальниками відкривають окремий субрахунок 366 «Розрахунки з перестраховальниками» до синтетичного рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Суму визначеної частки страхового платежу відображають бухгалтерськими проводками:

Д-т субрах. 366 – К-т рах. 76.

Належна страхувальнику комісійна винагорода за перестраховання відображається в обліку перестраховика як витрати на збут:

Д-т рах.93 – К-т субрах. 366.

У випадку депонування суми страхового платежу в перестраховальника дебіторська заборгованість за розрахунками з таким перестраховальником зменшується, але збільшується сума заборгованості за депонованими страховими преміями. Для обліку розрахунків перестраховика з перестраховальником за депонованими страховими преміями доцільно відкрити окремий субрахунок, наприклад 3771 або 378 «Розрахунки з перестраховальниками за депонованими преміями». У такому разі на суму депонованої страхової премії буде виконано проводку:

Д-т субрах. 3771 (378) – К-т субрах. 366.

Відсотки на депоновану частину страхової премії відображають у складі фінансових доходів перестраховика:

Д-т субрах. 366 – К-т субрах. 732.

Після закінчення терміну дії договору перестраховання на суму раніше депонованої частини страхової премії виконують записи:

- 1) Д-т субрах. 366 – К-т субрах. 3771 (378),
- 2) Д-т субрах. 311 – К-т субрах. 366 (з урахуванням сальдо розрахунків).

У разі настання страхового випадку перестраховик зобов'язаний виплатити перестраховальнику суму страхового відшкодування в частині, обумовленій договором. Ця сума відображається в обліку перестраховика записами:

1) нарахована сума страхового відшкодування (страхових виплат)

Д-т субрах. 904 – К-т субрах. 366;

2) сплачена сума страхового відшкодування (з урахуванням сальдо розрахунків та депонованої страхової премії)

Д-т субрах. 366 – К-т субрах. 378, 311.

Аналітичний облік розрахунків за операціями перестраховання ведеться у розрізі окремих перестраховальників.

## 9.4. Облік страхових резервів

**Страховання** – це такий вид діяльності, в якому послуга, що надається страховиком, тобто гарантія страхового захисту, має певну тривалість у часі (на період дії договору страхування). Тому отриману від страхувальника на початку дії договору страхування суму страхового платежу (страхової премії) не можна одразу вважати доходом страховика. Вона перетворюється в доход страхової компанії (страховика) поступово, пропорційно до спливання терміну дії договору страхування. Отже, отримана премія має поступово перетворитися у зароблену премію. Коли термін дії договору страхування закінчується, вся сума страхового платежу стає доходом страховика, а до закінчення терміну дії договору страхування частина страхового платежу, що припадає на майбутній період дії договору, є джерелом утворення страхових резервів. Створюють страхові резерви саме з незаробленої частини нетто-премії. Отже, страхові резерви – це, в основному, частина незаробленої премії, що зарезервована з метою покриття можливих збитків у наступних періодах.

Наявність страхових резервів та їх розмір – важлива умова виконання страховиком своїх зобов'язань перед страхувальником у разі настання страхового випадку. Саме за рахунок страхових резервів виплачується основна сума страхових відшкодувань і страхових виплат.

Формування страхових резервів – це розподіл грошових потоків (надходжень) страховика з метою відокремлення від доходу частини коштів з метою надання їй цільового призначення. В основу розрахунку страхових резервів покладено оцінку майбутніх зобов'язань страховика, тому їх величина змінюється адекватно збільшенню або зменшенню відповідальності останнього зі зміною очікуваного терміну дії договору страхування.

Чинне страхове законодавство України поділяє страхові резерви на технічні та резерви із страхування життя (математичні резерви) і визначає порядок їх формування. Основні види страхових резервів наведено на рис. 9.2.

В Україні поширено два види технічних резервів: резерв незароблених премій та резерв збитків. Технічні резерви форму-

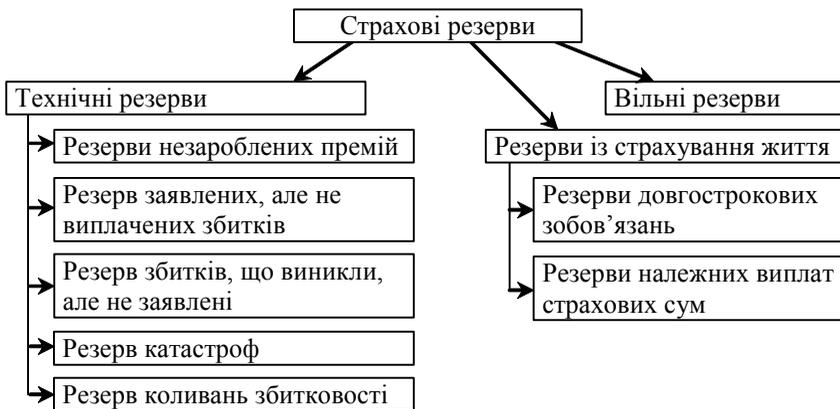


Рис. 9.2. Види страхових резервів

ються окремо за кожним видом страхування. При цьому українські страховики використовують один спрощений метод розрахунку резерву незароблених премій – метод «плаваючих кварталів». Цей метод спеціалісти зі страхування вважають занадто приблизним, але він зручний для використання. У зарубіжній практиці більш точним вважають метод 1/365, при якому розрахунок незаробленої премії виконується окремо за кожним договором страхування виходячи із співвідношення кількості днів дії договору до його закінчення та загального строку дії договору в днях. Цей метод дає змогу страховику визначати суму незароблених премій на будь-яку дату, а не лише на кінець звітного періоду. Він є найбільш точним, але досить трудомістким.

Метод обчислення незаробленої премії українськими страховиками базується на припущенні, що всі договори страхування (інші ніж страхування життя) укладаються на термін один рік. Оскільки рік складається з чотирьох кварталів, то вважають, що в кінці першого кварталу заробленою буде 1/4 частина отриманої премії, в кінці другого кварталу – 1/2, третього – 3/4 загального обсягу премії, а при закінченні четвертого кварталу вся сума отриманої страхової премії буде заробленою. Виходячи з цієї послідовності, величина резерву незароблених премій на будь-яку звітну дату встановлюється залежно від часток надходжень сум страхових премій з відповідних видів страхування у кожному місяці з попередніх дев'яти (розрахунковий період) і обчислюється у такому порядку:

- частка надходжень сум страхових премій за перші три місяці розрахункового періоду множитья на 1/4;
- те ж за наступні три місяці – на 1/2;
- частка надходжень сум страхових премій за останні три місяці розрахункового періоду множитья на 3/4;
- одержані добутки додаються. Це і буде величина резерву незароблених премій.

Резерв ризиків, що не минули, формується як додаток до резерву незароблених премій щоб компенсувати можливість зниження тарифу.

Резерв нерегульованих збитків формується, якщо окремі збитки, заявлені протягом звітнього року, не були ліквідовані до кінця року. У такому випадку частина зібраних у звітному періоді премій спрямовується на формування резерву.

Резерви збитків, що сталися, але не заявлені, призначені для покриття збитків, які мали місце у звітному періоді, але ще не оформлені відповідними документами.

Резерв катастроф формується з метою забезпечення страхових виплат у разі настання природних катастроф, стихійного лиха або значних техногенних аварій, в результаті яких може бути завдано збитків багатьом страховим об'єктам одночасно і коли внаслідок цього виникає потреба здійснювати виплати страхового відшкодування у сумах, значно більших за середні розміри, взяті до уваги при розрахунку страхових тарифів. Резерв катастроф може створюватися поступово протягом тривалого періоду.

Резерв коливань збитковості створюють для компенсації страховиком перевищення своїх витрат у випадках, коли фактична збитковість страхової суми перевищує очікуваний рівень, взятий за основу при розрахунку тарифної ставки за конкретним видом страхування.

Формування страхових резервів здійснюється за такими принципами:

- страхові резерви розраховуються на кожен звітну дату;
- величина страхових резервів залежить від суми отриманих страхових платежів;
- резерви формуються за договорами страхування і договорами, прийнятими у перестраховання;
- за договорами, переданими у перестраховання, формується частка перестраховиків у страхових резервах.

Резерви із страхування життя формуються за договорами, умови яких передбачають страхові виплати у разі смерті застрахованого, дожиття застрахованої особи до закінчення терміну дії

договору страхування або досягнення певного віку, визначеного у договорі страхування, настання певної події у житті застрахованої особи (шлюб, народження дитини тощо). Формування резервів із страхування життя, медичного страхування та обов'язкових видів страхування здійснюється окремо від інших видів страхування.

Для надійнішого забезпечення виконання своїх зобов'язань перед страхувальниками законодавство дозволяє страховикам створювати (додатково до перелічених) вільні резерви за рахунок залучення коштів резервного капіталу та нерозподіленого прибутку.

Для обліку руху коштів страхових резервів використовують синтетичний рахунок 49 «Страхові резерви», структура якого зображена на рис. 9.3.

За кредитом субрахунків обліку страхових резервів (491 і 492) відображаються суми страхових резервів, обчислені на звітну дату, у кореспонденції з дебетом субрахунків 495 – 498. За дебетом субрахунків 491 і 492 відображають суми страхових резервів, що були обчислені на попередню звітну дату, у кореспонденції з кредитом субрахунків 495 – 498.

На субрахунках обліку часток перестраховиків у страхових резервах (493 і 494) записи здійснюють у протилежному порядку: нарахована на звітну дату частка перестраховиків у страхових резервах відображається за дебетом субрахунків 493 і 494 та за кредитом субрахунків 495 – 498, а списання частки перестраховиків у резервах на попередню звітну дату – за кредитом субрахунків 493 і 494 та дебетом субрахунків 495 – 498.

Субрахунки обліку результатів зміни технічних страхових резервів (495) та резервів зі страхування життя (496) щомісяця закриваються субрахунками 719 (інші доходи) або 949 (інші витрати) залежно від отриманого результату. Субрахунки обліку результатів зміни резерву незароблених премій (497) та резерву збитків (498) закриваються у кореспонденції із субрахунком 703 «Доход від реалізації робіт і послуг» (субрахунок 7031 «Зароблені страхові платежі»).

Аналітичний облік технічних страхових резервів ведуть за видами страхування і за видами валют, у яких страховики несуть відповідальність за своїми страховими зобов'язаннями, незалежно від того, в якій валюті сплачуються страхові платежі.

Що стосується обліку резервів зі страхування життя, то згідно із Законом України «Про страхування» кошти резервів із страхування життя не є власністю страховика і мають бути відокремлені



Рис. 9.3. Будова рахунка 49 «Страхові резерви»

від його іншого майна. Страховик зобов'язаний зберігати ці кошти на окремому банківському рахунку, вести їх відокремлений облік та складати окремий баланс. Для обліку взаєморозрахунків між основною діяльністю страховика і резервами із страхування життя використовують субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки». На балансі основної діяльності результати зміни резервів зі страхування життя відображаються, відповідно, на субрахунках 949 або 719 у кореспонденції з субрахунком 683. При складанні фінансової звітності страховика баланс страхових резервів із страхування життя включається у зведений баланс страхової організації.

Основні господарські операції з обліку страхових резервів наведено у табл. 9.2.

Таблиця 9.2

## Кореспонденція рахунків з обліку страхових резервів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено суму резерву незароблених премій:			
	– на кінець звітного місяця	497	4911	80000
2	– на початок звітного місяця	4911	497	85000
	Відображено частку перестраховиків у сумі резерву незароблених премій:			
3	– на кінець звітного місяця	4931	497	25000
	– на початок звітного місяця	497	4931	20000
3	Відображено результат зміни резерву незароблених премій (в кінці звітного місяця)	497	7031	10000
4	Відображено суму резерву збитків:			
	– на кінець звітного місяця	498	4912	70000
5	– на початок звітного місяця	4912	498	60000
	Відображено частку перестраховиків у резервах збитків:			
6	– на кінець звітного місяця	4932	498	20000
	– на початок звітного місяця	498	4932	27000
7	Відображено результат зміни резерву збитків:			
	– при збільшенні суми резерву	949	498	17000
8	– при зменшенні суми резерву	498	719	–
	Відображено суму резерву довгострокових зобов'язань із страхування життя:			
9	– на кінець звітного місяця	4961	4921	80000
	– на початок звітного місяця	4921	4961	75000
10	Відображено частку перестраховиків у резервах довгострокових зобов'язань із страхування життя:			
	– на кінець звітного місяця	4941	4961	35000
11	– на початок звітного місяця	4961	4941	25000
	Відображено результат зміни резерву довгострокових зобов'язань на балансі страхових резервів:			
12	– при збільшенні суми резерву	683	4961	–
	– при зменшенні суми резерву	4961	683	5000
13	Відображено результат зміни резерву довгострокових зобов'язань на балансі основної діяльності страховика:			
	– при збільшенні суми резерву	949	683	–
14	– при зменшенні суми резерву	683	719	5000

Така у загальних рисах методика відображення на рахунках бухгалтерського обліку зміни сум нарахованих страхових резервів і визначення їх впливу на фінансові результати діяльності страхової організації.

## **9.5. Облік витрат і доходів та визначення фінансових результатів страхової діяльності**

Діяльність страховика передбачає здійснення витрат, пов'язаних з виконанням страхових зобов'язань та веденням справи. До витрат страховика включають:

- виплати страхових сум і страхових відшкодувань відповідно до умов страхування;
- відрахування у централізовані страхові резервні фонди;
- відрахування у технічні резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, у випадках і на умовах, передбачених законодавством;
- витрати на проведення страхування;
- інші витрати, що відносять до собівартості страхових послуг.

За економічним змістом усі витрати страховика можна поділити на три великі групи:

- 1) виплати страхових сум і страхових відшкодувань за договорами страхування і перестраховування;
- 2) витрати на обслуговування процесу страхування і перестраховування;
- 3) витрати на утримання страхової компанії.

Найвагоміша стаття витрат страховика – виплати страхових сум та страхових відшкодувань, на які припадає близько 90% загальної суми витрат страхової компанії.

Страхове відшкодування – це грошова сума, яка виплачується страховиком за умовами майнового страхування і страхування відповідальності при настанні страхового випадку. Страхове відшкодування згідно з чинним законодавством не може перевищувати суми прямого збитку, якого зазнав страхувальник. Договір страхування може містити умови (франшизу), відповідно до яких частина збитків не відшкодовується страховиком.

**Страхова сума** – це грошова сума, в межах якої страховик зобов'язаний при настанні страхового випадку провести виплату

відповідно до умов особистого страхування. Ця виплата має, швидше, характер фінансової допомоги застрахованому або його родині, аніж відшкодування збитків, як це має місце у майновому страхуванні та страхуванні відповідальності, тому й називається не страховим відшкодуванням, а страховою сумою (хоча для страховика це не має істотного значення).

Виплати страхових сум і страхових відшкодувань забезпечуються за рахунок тієї частини тарифної ставки, що належать до нетто-премії.

Інформація щодо виплачених страхових сум і страхових відшкодувань за договорами страхування і перестраховування узагальнюється на субрахунку 904 «Страхові виплати». Аналітичний облік таких витрат ведуть за видами страхування.

Страховики, які здійснюють страхування життя, на субрахунку 904 обліковують також повернення страхувальникам викупної суми, тобто суми, яка виплачується страховиком у разі дострокового припинення договору страхування життя.

Страхові організації, які відповідно до договору перестраховування є перестраховиками, на окремому аналітичному рахунку 9042 «Страхові виплати за договорами перестраховування» відображають страхові виплати, які сплачуються перестраховальникам.

У кінці місяця суми страхових виплат з кредиту субрахунка 904 відносяться у дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Витрати на обслуговування процесу страхування і перестраховування поділяють на аквізиційні, інкасаційні та ліквідаційні.

**Аквізиційні витрати** — це витрати, пов'язані із залученням нових страхувальників, укладанням нових договорів страхування (реклама, оплата послуг посередників, витрати на відрядження, виготовлення бланків страхової документації і т. ін.). Такі витрати обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут».

**Інкасаційні витрати** — це витрати, пов'язані з обслуговуванням готівкового обігу страхових премій.

**Ліквідаційні витрати** — це витрати, пов'язані з урегулювання збитків (витрати на аварійного комісара та експертів, судові витрати, банківські, поштово-телеграфні, відрахування у резерв збитків тощо).

До витрат на утримання страхової компанії належать адміністративно-управлінські витрати, які обліковують на рахунку 92 «Адміністративні витрати».

Страховики, які відповідно до страхового законодавства здійснюють обов'язкове страхування цивільної відповідальності

власників транспортних засобів і є членами Моторного (транспортного) страхового бюро, повинні брати участь у створенні централізованих страхових резервних фондів: Фонду страхових гарантій та Фонду захисту потерпілих у дорожньо-транспортних пригодах (Фонду потерпілих). Внески до цих фондів страхові компанії відображають в обліку як інші витрати операційної діяльності (на субрахунку 949), а розрахунки з Моторним (транспортним) страховим бюро обліковують на субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки». На субрахунку 949 обліковують також витрати на формування резерву збитків за відомими вимогами страхувальників.

У кінці місяця всі рахунки витрат закриваються рахунком 79 «Фінансові результати»:

Д-т рах. 79 – К-т рах. обліку витрат.

Доходами страхової організації вважають:

- зароблені страхові платежі;
- комісійні винагороди за перестраховання;
- частки від страхових сум і страхових відшкодувань, сплачені перестраховиками;
- повернені суми з централізованих страхових резервних фондів;
- повернені суми технічних резервів, інших, ніж резерв незароблених премій;
- доходи від інвестування коштів страхових резервів і власних коштів страховика;
- доходи від реалізації прав регресної вимоги страховика до страхувальника або іншої особи;
- комісійні винагороди за виконання страховиком агентської діяльності щодо укладання договорів страхування та отримання страхових платежів на користь інших страхових організацій і т. ін.

Основним джерелом грошових надходжень страховика є страхові платежі, які сплачують страхувальники відповідно до договорів страхування (перестраховання). Але в момент надходження страхові платежі не можна вважати доходом страховика: вони підлягають попередньому розподілу на зароблені та незароблені страхові платежі.

**Зароблені страхові платежі** – це частка від сум надходжень страхових платежів, що відповідає страховим ризикам, які на звітну дату минули повністю або частково. Отримані страхові платежі визнаються доходами (заробленими страховими платежами) протягом терміну чинності договору страхування методом

рівномірного нарахування, оскільки з часом ймовірність настання страхового випадку і відповідно ймовірність страхових виплат поступово знижуються.

Зароблені страхові платежі з видів страхування, інших, ніж страхування життя, визначаються шляхом коригування суми надходжень страхових платежів протягом звітного періоду на зміну суми незароблених премій з урахуванням операцій перестраховування:

$$ЗСП = (СП - П) + (РНПп - РНППп) - (РНПк - РНПКк), \quad (9.1)$$

де ЗСП – зароблені страхові платежі;

СП – сума надходжень страхових платежів у звітному періоді;

П – частки страхових платежів, сплачені перестраховикам;

РНПп, РНПК – резерв незароблених премій на початок і кінець звітного періоду;

РНППп, РНПКк – частки перестраховиків у резервах незароблених премій на початок і кінець звітного періоду.

Бухгалтерський облік зароблених страхових платежів ведуть на субрахунку 7031 «Зароблені страхові платежі» синтетичного рахунка 70 «Доходи від реалізації». Щомісяця на зазначений субрахунок списують:

– отримані (нараховані) страхові платежі за договорами страхування (перестраховування);

– суми часток страхових платежів, сплачених (нарахованих) перестраховикам;

– результати зміни резервів незароблених премій з урахуванням операцій перестраховування.

Отримане внаслідок цих операцій сальдо субрахунка 7031 щомісяця списують на рахунок 79 «Фінансові результати».

Отримані (нараховані) комісійні винагороди за операції перестраховування, отримані частки від страхових сум і страхових відшкодувань за договорами перестраховування, повернення коштів з централізованих страхових резервних фондів, зменшення суми резервів збитків, доходи від реалізації прав регресної вимоги страховика до страхувальника або іншої особи враховуються страховиком як інші доходи операційної діяльності (на кредиті субрахунка 719).

Доходи, отримані від інвестування коштів страхових резервів та власних коштів страховика у вигляді відсотків за банківськими депозитами, відсотків за облігаціями, дивідендів від володіння корпоративними правами та іншими цінними паперами, обліковують на рахунку 73 «Інші фінансові доходи».

Узагальнення інформації про фінансові результати страхової діяльності здійснюють на субрахунку 7911 «Результат страхо-

вої діяльності» синтетичного рахунку 79 «Фінансові результати». За кредитом цього субрахунка відображають суми в порядку закриття рахунків обліку доходів (7031 та 719), а за дебетом – рахунків витрат (9031, 92, 93, 904, 949 та ін.). Кінцевий фінансовий результат страхової діяльності визначають з урахуванням податку на прибуток і списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». За рахунок останнього можуть створюватися гарантійний фонд та вільні резерви.

Господарські операції з обліку доходів та фінансових результатів страхової діяльності наведено у табл. 9.3.

Таблиця 9.3

**Відображення в обліку доходів та фінансових результатів  
страхової діяльності (суми умовні)**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено суму страхових платежів, отриманих у звітному місяці	76	7031	60000
2	Списано суму часток страхових платежів, сплачених перестраховикам	7031	705	30000
3	Списано результат зміни резервів незароблених премій з урахуванням зміни частки перестраховиків у резервах незароблених премій: – дебетове сальдо субрахунка 497 – кредитове сальдо субрахунка 497	7031 497	497 7031	170000 –
4	Списано фінансові результати страхової діяльності	7031	7911	400000
5	Нараховано комісійну винагороду за операціями перестрашування	634	719	5000
6	Нараховано до отримання частки страхових сум і страхових відшкодувань за договорами перестрашування	634	719	2500
7	Отримано (нараховано) повернення суми централізованого резервного страхового фонду	682	719	7000
8	Відображено зменшення резервів збитків	498	719	4000
9	Нараховано відсотки за банківськими депозитами, купленими облігаціями та іншими цінними паперами (дивіденди на акції тощо)	373	73	8000
10	Відображено суму регресної вимоги до страховальника або іншої особи, відповідальної за заподіяний збиток	374	719	1500

Продовження табл. 9.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
11	Відображено закриття рахунків інших доходів і витрат:			
	– інших доходів операційної діяльності	719	7911	20000
	– фінансових доходів	73	792	8000
	– адміністративних витрат	7911	92	18000
	– собівартості страхових послуг	7911	903	50000
	– витрат на збут	7911	93	25000
	– страхових виплат	7911	904	200000
	– інших витрат операційної діяльності	7911	949	7000
– нарахованих податків на прибуток	7911	98	30000	
12	Списано кінцевий фінансовий результат страхової діяльності:			
	– прибуток	7911	441	90000
	– збиток	442	7911	–

Фінансовий результат страхової діяльності є досить важливим показником, який суттєво впливає на платоспроможність та загальний фінансовий стан страховика, тому контролю за формуванням прибутку та його використання у страхових організаціях приділяється багато уваги як на місцевому рівні, так і у законодавстві.

### Питання для самоконтролю

1. Наведіть характеристику страхової діяльності та розкрийте особливості її організації. Перелічіть спеціальні рахунки, що призначені для обліку страхової діяльності.

2. Дайте визначення страхового платежу та розкрийте структуру страхового тарифу.

3. Наведіть основні бухгалтерські проведення з обліку страхових платежів та розрахунків зі страхувальниками.

4. Розкрийте загальний зміст операцій перестраховання та назвіть особливості організації їх обліку.

5. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку операцій передачі ризиків у перестраховання.

6. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку операцій отримання ризиків у перестраховання.

7. Наведіть види страхових резервів, що застосовуються в Україні.

8. Охарактеризуйте порядок обчислення суми резерву незароблених премій.

9. Дайте характеристику рахунка 49 «Страхові резерви».

10. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку страхових резервів.

11. Охарактеризуйте склад специфічних витрат страховика та порядок їх визнання і відображення на рахунках.

12. Наведіть склад доходів страхової організації та охарактеризуйте порядок визначення суми зароблених страхових платежів.

13. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку доходів та фінансових результатів страхової діяльності.



### Література до теми

1. Закон України «Про страхування» від 07.03.96 р. № 85/96-ВР.
2. Пархоменко В. С. Бухгалтерський облік страхової діяльності. – К.: Лібра, 2002. – 216 с.
3. Гаманкова О. О. Облік і аудит у страхових організаціях. – К.: КНЕУ, 2006. – 184 с.



## **ГЛАВА 10** **ОБЛІК** **У ГРАЛЬНОМУ БІЗНЕСІ**

### **10.1. Визначення грального бізнесу та загальні умови його здійснення**

**Гральний бізнес** — це діяльність, пов'язана з організацією казино, інших гральних місць (будинків), ігрових автоматів з грошовим чи майновим вирашем, проведенням лотерей (крім державних) і розіграшів з видачею грошових вирашів у готівковій чи майновій формі.

**Гральний заклад** — це окреме приміщення або будівля з гральним залом для відвідувачів (крім ігрових автоматів і більйардних столів), де здійснюються або проводяться азартні ігри, у тому числі з використанням тварин, птахів, комах та ін., дозволених до утримання.

**Азартна гра** — це гра, участь у якій дає змогу отримувати гроші, інше майно чи майнові права, результат якої визначається діями, що повністю чи частково залежать від випадку; при цьому учасник азартної гри ризикує позбавитися ставки, внесеної за право участі в грі. Азартною грою не вважається гра на технічному пристрої (ігровий автомат, комп'ютер та ін.), якщо єдиною можливістю одержання вирашу є безплатна гра на цьому пристрої.

Азартні ігри поділяють на види:

*а) ігри випадку* — це азартні ігри, результат яких визначається діями, цілком заснованими на випадку; при цьому випадкові цифри, що розподіляються рівномірно, від яких залежить результат гри, випадають за допомогою колоди карт, диска рулетки, гральних кісток, електронного чи механічного ігрового автомата чи іншого засобу. До цих видів гри належать ігри в казино, ігрові автомати, більйард і лотереї (крім державної) з певною внесеною сумою коштів учасника.

Казино, інші гральні місця (будинки) повинні займати окремі приміщення чи будинки і мати гральний зал для відвіду-

вачів (крім ігрових автоматів і більйардних столів). Надання послуг у сфері грального бізнесу поза межами визначених для цієї мети приміщень чи будинків, а також у приміщеннях, що не мають грального залу для відвідувачів, забороняється.

**Лотерея** — це господарська операція, що передбачає продаж гравцю права на участь у розігрішці призу з випадковою вірогідністю за кошти чи в обмін на інші цінності, а також безоплатне одержання такого призу у власність у випадку визнання такого гравця переможцем;

*б) ігри на здібність* — це азартні ігри, результат яких частково чи цілком залежить від фізичних і/чи інтелектуальних здібностей гравця;

*в) тоталізатори* — це азартні ігри, результат яких визначається заснованими частково чи цілком на випадку діями, коли гравець робить ставку на результат спортивного змагання й організатор гри зобов'язаний виплатити гравцям, що виграли, суму виграшу, розмір якої залежить від загальної суми внесених ставок. До цих видів гри належать ігри в букмекерських конторах, на іподромах та інші види тоталізаторів.

При грі в тоталізатор, до якого належить і спортлото, встановлюється певна сума виграшу (ставка) на якусь подію з декількох чітко визначених, що відбуваються одночасно. Суму виграшу визначають як суму ставок гравців за винятком комісійної винагороди підприємства, що організовує тоталізатор. Виграш розподіляється між гравцями, що вгадали подію, пропорційно до їх ставок. При цьому чим менше гравців вгадали подію, тим більший виграш припаде на ставку гравця, який вгадав подію, і навпаки;

*г) парі* — це азартні ігри, результат яких визначається заснованими частково на випадку діями, коли гравець робить ставку на імовірність або неімовірність яких-небудь подій і організатор гри зобов'язується виплатити гравцям, що виграли, суму виграшу, розмір якої залежить від внесеної гравцем ставки і визначеного до початку зазначеної події індексу, застосованого для обчислення суми виграшу.

Букмекерська діяльність подібна до тоталізатора тим, що ставки роблять на вибір на ймовірну подію з декількох визначених. Відмінність полягає у тому, що букмекерська контора визначає виграш у коефіцієнтах до ставки. Отже, якщо з кількох ймовірних подій відбудеться одна, то кожний з гравців, хто вгадав цю подію, одержить суму винагороди, яка дорівнює ставці, помноженій на попередньо оголошений коефіцієнт. Іншими сло-

вами, при букмекерстві парі укладається між конторою і гравцем, що може зумовити (у разі помилок у визначенні коефіцієнтів та можливої кількості виграшів) ризик банкрутства букмекерської контори.

Створення і утримання гральних закладів та організація і проведення азартних ігор повинні відповідати таким умовам і правилам:

1) гральний заклад повинен мати окреме приміщення чи будинок, що вводиться в експлуатацію у встановленому порядку. Автоматичні гральні пристрої повинні бути розміщені в закритому приміщенні, що відповідає таким вимогам:

– доступ у приміщення повинен контролюватися уповноваженою на це фізичною особою;

– гральний заклад повинен бути закритим від огляду зовні;

2) вхід у гральний заклад і робота в ньому особам молодше 18 років заборонені;

3) гральний заклад повинен мати належним чином обладнане місце для зберігання готівки і касу з продажу й оплати жетонів або інших замінників гривні, контрольовані підзвітною особою;

4) гральний заклад повинен мати в касі достатню кількість коштів для виплати призового фонду чи формування страхового фонду;

5) забороняється проведення азартних ігор (боїв) з використанням тварин, що спричиняють їх загибель чи каліцтво;

6) гральний заклад повинен забезпечити можливість ознайомлення відвідувачів у зручному для огляду місці з такими документами (копіями документів):

– порядком роботи грального закладу;

– ліцензією на створення і утримання гральних закладів, організацію азартних ігор;

– переліком і правилами азартних ігор, що пропонуються;

– порядком розгляду претензій і пропозицій щодо якості й обсягу ігор;

– правилами виплати призового фонду;

7) суб'єкт підприємницької діяльності зобов'язаний:

– дотримуватися переліку азартних ігор, дозволених у даному закладі;

– забезпечити громадський порядок і безпеку відвідувачів на території грального закладу;

– забезпечити місце, порядок і кінцевий строк видачі виграшу відповідно до правил ігор;

8) суб'єкт підприємницької діяльності повинен мати:

– дані про технічний стан, строк експлуатації та правила використання ігрового устаткування;

– на кожен одиницю грального устаткування – договірні чи контрактні документи, що підтверджують його походження і право використання;

– Положення про призовий фонд, затверджене власником чи уповноваженим ним керівним органом;

– Положення про ліміт каси в розмірі максимально можливого виграшу відвідувача;

– касові апарати для розрахунків з клієнтами;

9) ігри в казино здійснюються тільки за ігровими жетонами, номінал яких встановлюється керівництвом організації (власником казино);

10) автоматичні гральні пристрої повинні працювати на жетонах (інших заміниках гривні) і не повинні використовувати копійки чи купюри (у тому числі іноземну валюту);

11) при кожній видачі чи оплаті жетонів клієнту повинен видаватися відповідний платіжний документ.

Суб'єкти грального бізнесу здійснюють підприємницьку діяльність за наявності відповідної ліцензії. Розмір плати за ліцензію на провадження діяльності з організації проведення азартних ігор становить 30 тис. євро за кожний рік (крім випуску та проведення лотерей):

– на кожен особу, що провадить діяльність з організації та проведення азартних ігор на гральних автоматах;

– на кожний пункт тоталізатора – при проведенні букмекерської діяльності;

– на кожний електронний сервер – при провадженні діяльності з організації та проведення азартних ігор в електронних (віртуальних) казино;

– на кожний гральний зал – при провадженні діяльності з організації та проведення азартних ігор у казино та інших азартних ігор.

Ліцензія на провадження діяльності з організації та проведення азартних ігор (крім випуску та проведення лотерей) видається терміном на 5 років, а діяльності з випуску та проведення лотерей – на 12 років.

Ліцензія є підтвердженням права здійснювати діяльність у сфері грального бізнесу. А права на здійснення діяльності обліковуються на субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи». Витрати підприємства на придбання ліцензії обліковують як капі-

тальні вкладення на субрахунок 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів».

Згідно із Законом України «Про податок на додану вартість» діяльність у сфері грального бізнесу не є об'єктом оподаткування ПДВ: приймання ставок, обмін коштів на жетони, виплата грошових вигравшів, призів, винагород. Відповідно до цього, суми податку, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг), вартість яких зараховується до валових витрат виробництва (обігу) та основних засобів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, у податковий кредит не включаються.

У той же час у гральному бізнесі здійснюються операції, що є об'єктом обкладання ПДВ: плата за вхід у казино, за користування гральним устаткуванням, за видовища, за послуги у барах (ресторанах), послуги з оперативної оренди основних засобів, послуги автостоянки, виграші, що видаються у майновій формі тощо.

З окремих операцій грального бізнесу стягуються місцеві податки і збори: збір за участь у бігах на іподромі, за виграш на бігах на іподромі, за участь у грі на тоталізаторі на іподромі, за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей тощо. Збір за участь у бігах на іподромі утримується із фізичних та юридичних осіб, які виставляють своїх коней на змаганнях комерційного характеру, адміністрацією іподрому до початку змагань. Збір з осіб, які беруть участь у грі на тоталізаторі на іподромі, справляється адміністрацією з учасника гри у вигляді відсоткової надбавки до плати за участь у грі під час придбання ним квитка на право участі у грі. Збір за виграш на бігах справляється адміністрацією іподромів з осіб, які виграли гру, при видачі їм виграшу. Збір за право проведення місцевих аукціонів, конкурсного розпродажу і лотерей стягується з осіб, яким надається дозвіл на проведення цих заходів, під час видачі такого дозволу.

Згідно із Законом України «Про податок з доходів фізичних осіб» ставка оподаткування доходів, отриманих як виграш чи приз, становить подвійний розмір від звичайної ставки, визначеної для оподаткування доходів у вигляді заробітної плати, тобто з 1 січня 2007 р. вона дорівнює 30%. Прибуток визначається як різниця між доходами цієї особи у вигляді вигравшів за відповідний робочий день та витратами такої особи протягом такого дня, пов'язаними з виграшем, але не більше суми такого виграшу.

Для здійснення податкового контролю будь-яка фізична особа при вході до грального закладу зобов'язана пред'явити пас-

порт, а службова особа такого закладу – здійснити відповідну реєстрацію учасника гри.

Облік виграшів та витрат фізичних осіб та звітність за виграшами підприємства грального бізнесу здійснюють відповідно до «Порядку обліку доходів фізичних осіб у гральних закладах та персоніфікації таких осіб», затвердженим наказом ДПАУ від 20.10.2003 р. № 494. На вимогу фізичної особи-гравця службова особа грального закладу повинна надати персоніфіковані відомості про виграш та понесені таким гравцем витрати шляхом оформлення та видачі відповідної довідки, форма якої передбачена вказаним Порядком.

Прибуток від проведення лотерей, від казино, інших гральних будинків (місць), гральних автоматів з грошовим виграшем та іншого грального бізнесу (включаючи доходи від оренди та інших способів використання майна для його потреб) оподатковується за загальною ставкою оподаткування прибутку підприємств – 25%. Підприємства грального бізнесу не мають права переходити на єдиний податок.

## **10.2. Бухгалтерський облік у гральних закладах**

Організація обліку у сфері грального бізнесу має ряд особливостей, зумовлених специфікою такого виду діяльності:

1) неможливість визначення собівартості конкретного виду послуги, що надається;

2) велика кількість супутніх послуг;

3) великі обсяги готівкових розрахунків і необхідність застосування РРО;

4) велика кількість цінностей, які належать до бланків суворого обліку, що зумовлює значний обсяг відображення активів на позабалансових рахунках;

5) висока вартість ліцензій і патентів, низький рівень прямих матеріальних витрат, відсутність загальновиробничих витрат;

6) відмінності у визначенні фінансового результату і в оподаткуванні гральних закладів різного типу: в одних результат гри визначається протягом одного дня (казино), а в інших – через певний проміжок часу (букмекерські контори);

7) неможливість застосування спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності;

8) одночасне надання оподатковуваних і неоподатковуваних ПДВ послуг, що ускладнює облік і розрахунок суми ПДВ до сплати;

9) необхідність відрахування і перерахування в бюджет податку з доходів третіх осіб (клієнтів) та ін.

Облік ліцензій і патентів у підприємствах грального бізнесу ведуть у звичайному порядку аналогічно обліку таких операцій у підприємствах торгівлі: ліцензії — як нематеріальні активи з їх наступною амортизацією, а патенти — як витрати майбутніх періодів з наступним віднесенням їх вартості на зменшення суми податку на прибуток.

Облік доходів і витрат та визначення фінансового результату відрізняються на підприємствах грального бізнесу, в яких результат гри відомий у той самий день (казино), та у підприємствах, де результат стає відомим через деякий час (випуск лотерей, букмекерські контори). Особливості обліку у зазначених вище підприємствах розглянемо окремо.

### **10.2.1. Облік доходів і витрат у казино**

Відповідно до Порядку обліку доходів фізичних осіб у гральних закладах оператором-касиром ведеться «Журнал персоналізації фізичних осіб—відвідувачів гральних закладів» (табл. 10.1).

Цей журнал повинен бути пронумерований, прошнурований, завірений підписом керівника державної податкової адміністрації (інспекції), скріплений гербовою печаткою і зареєстрований у відповідному податковому органі з присвоєнням реєстраційного номера.

Фізична особа при вході до грального закладу зобов'язана пред'явити паспорт, а службова особа грального закладу — внести в журнал відповідні дані. За невиконання цих вимог до грального закладу може бути застосовано штраф у розмірі до 1000 МНДГ (17000 грн), а до посадових осіб таких закладів — штраф від 50 до 100 НМДГ (від 850 до 1700 грн).

Придбання фізичною особою фішок, жетонів, отримання інших документів, які засвідчують прийняття ставок для участі в азартній грі, відбувається через відповідним чином зареєстрований РРО. При цьому видаються чеки, які фізична особа-ігрок повинна зберігати до закінчення його участі в азартних іграх. Після закінчення гри ігрок, який виграв, представляє касиру всі чеки за придбані фішки (жетони), а також всі фішки (жетони), що засвідчують його виграш. Касир підраховує доходи і витрати



та заповнює «Довідку про виграш в азартні ігри та понесені у зв'язку з отриманням такого виграшу витрати», а чеки погашає штампом і повертає гріоку. Довідка складається у двох примірниках і вміщує персоніфіковані дані про гріока, його виграш і витрати та про оподатковуваний доход. Перший примірник довідки видається гріоку, другий – залишається у гральному закладі. Наприкінці робочого дня дані з другого примірника довідки переносяться до журналу персоніфікації фізичних осіб—відвідувачів гральних закладів.

Витрати, пов'язані зі здійсненням діяльності з надання послуг у сфері грального бізнесу (заробітна плата персоналу грального закладу з нарахуваннями, вартість використаних матеріалів, амортизація приміщення та обладнання тощо), відображають як витрати операційної діяльності. Нормативними матеріалами не передбачено конкретних рахунків для відображення таких витрат, тому в окремих рекомендаціях з цією метою пропонують використовувати рахунки 23 «Виробництво», 93 «Витрати на збут» або 94 «Інші витрати операційної діяльності». На нашу думку, найбільше підходить для цієї мети рахунок 23 (хоча така діяльність і не є виробництвом у прямому розумінні цього слова).

Фішки та жетони, що використовуються у гральному бізнесі, обліковують на субрахунку 209 «Інші матеріали» (за фактичною вартістю їх придбання) та на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворої звітності» (за номінальною вартістю). Аналітичний облік фішок (жетонів) ведеться за місцями зберігання та за видами.

Формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати підприємства грального бізнесу типу казино має такі особливості:

1) суму, що надійшла від клієнтів за жетони, до здійснення ними гри не можна вважати доходом, тому що придбані жетони засвідчують лише право на участь у грі, а не використання цього права та одержання відповідної послуги. Крім того, на момент придбання жетонів ще не можна ймовірно оцінити доходи і витрати від здійснення операції, оскільки неможливо заздалегідь передбачити результат гри. Отже, цю операцію необхідно відображати як аванси отримані;

2) при поверненні жетонів на ту суму, яка підтверджена чеками, на підставі даних РРО відображається повернення отриманого раніше авансу;

3) вартість повернутих жетонів, яка перевищує суму їх придбання, підтверджену чеками, є виграшем (доходом) клієнта, з якої утримується податок на доходи фізичних осіб (у розмірі 30%). Для

підприємства грального закладу сума виграшу клієнта є витратами і повинна відобразитися на відповідних рахунках (23, 93 або 94);

4) різниця між сумою, отриманою від клієнтів за жетони, та сумою повернутих клієнтами жетонів (як результат виграшу), буде доходом грального закладу від реалізації послуг у сфері грального бізнесу;

5) при виплаті виграшів матеріальними цінностями (товарами) підприємству грального бізнесу для визначення вартості виграшу необхідно до купівельної ціни призового товару додати суму податку на доходи фізичних осіб, для чого купівельну вартість товару (з сумою ПДВ) поділити на 0,7 (сума виграшу за мінусом 30% податку з доходу).

Приклад відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій, характерних для грального закладу типу казино, наведено у табл. 10.2.

Таблиця 10.2

**Бухгалтерські проводки за господарськими операціями  
грального закладу типу казино**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Отримано від постачальника жетони на склад: – купівельна вартість з ПДВ – номінальна вартість	2091 081	631 –	100 5000
2	Видано жетони зі складу в зал: – облікова вартість – номінальна вартість	2092 082	2091 081	100 5000
3	Списано жетони, непридатні до використання внаслідок фізичного зносу та пошкодження: – облікова вартість – номінальна вартість	23 –	2092 082	5 250
4	Отримано від відвідувачів плату за вхід до грального закладу: – номінальна вартість з ПДВ – сума податкового зобов'язання з ПДВ	301 703	703 641	360 60
5	Реалізовано жетони відвідувачам за номінальною вартістю	301	681	8000
6	Повернено клієнтами жетони в межах пред'явлених чеків на їх придбання (вартість викуплених жетонів)	681	301	5000
7	Нараховано виграш клієнтів у розмірі вартості жетонів, пред'явлених понад суму чеків на їх придбання	23	685	500

Продовження табл. 10.2

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
8	Вираховано податок з виграшу клієнтів (30% від нарахованого доходу)	685	641	150
9	Виплачено клієнтам виграш за відрахуванням суми утриманого податку з доходу	685	301	350
10	Відображено доход гравального закладу від надання послуги гравального бізнесу	681	703	3000
11	Відображено поточні витрати гравального закладу на надання послуг клієнтам	23	20,66, 65,13...	1000
12	Придбано цінні подарунки для розіграшу матеріальних призов (сума з ПДВ)	281	631	1050
13	Нараховано суму виграшу, який видається товарами	23	685	1500
14	Відображено податок з доходу фізичних осіб (із суми виграшу)	685	641	450
15	Видано матеріальний приз (виграш) клієнту	685	281	1050
16	Списано витрати гравального закладу на собівартість реалізованих послуг	903	23	3005
17	Віднесено на фінансові результати гравального закладу:			
	– доходи від гравального бізнесу	703	791	3300
	– витрати гравального закладу	791	903	3005

### 10.2.2. Облік доходів і витрат при організації гри на тоталізаторі

Підприємства гравального бізнесу, які організують азартні ігри, розтягнуті у часі, коли проведення витрат учасником гри й одержання ним виграшу є подіями різних робочих днів, формування фінансового результату здійснюють дещо по-іншому. Відмінності полягають у тому, що в момент здійснення події, на яку зроблено ставки (або на дату розіграшу призу), уся сума прийнятих від учасників гри ставок буде визнана доходом (без її зменшення на суму витрат учасників, що виграли). Одночасно вся сума виплачуваного виграшу відноситься на витрати підприємства, знову ж таки без вирахування суми витрат учасників. До таких підприємств належать букмекерські контори, організації з проведення лотерей, інших видів гри на тоталізаторі. Такі суб'єкти гравального бізнесу обов'язково формують призовий фонд, сума

якого відображається у бухгалтерському обліку на субрахунку 704 як вирахування з доходу.

У більшості випадків суб'єкти грального бізнесу, що організують азартні ігри шляхом приймання ставок на певну подію, яка відбудеться в майбутньому, використовують не жетони чи фішки, а які-небудь документи, що засвідчують право на участь у грі, і є підставою для видачі виграшу. Деякі з них можуть мати номінальну вартість (наприклад, лотерейні білети, картки для гри в тоталізатор), інші їй не мають (квитанції про внесення ставок у букмекерських конторах). В обліку їх відображають як інші матеріали на субрахунку 209 «Інші матеріали» та позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворої звітності». Аналітичний облік ведеться за кожним видом таких документів та за місяцями їх зберігання.

У букмекерських конторах приймаються ставки від клієнтів на результати майбутньої події. Частіше всього – це спортивні змагання. При прийманні ставок клієнту видається картка, яка є підставою для отримання виграшу після закінчення події, на яку зроблено ставки, і касовий чек. Прийняті ставки у повній сумі визнаються доходом букмекерської контори з одночасним формуванням призового фонду (у встановленому відсотку від суми прийнятих ставок). Розмір виграшу кожного з учасників після закінчення змагань залежатиме від кількості правильно зроблених ставок (кількості ставок, що виграли).

Бухгалтерські проводки з обліку доходів та виплат виграшів у букмекерських конторах наведено у табл. 10.3.

Таблиця 10.3

**Відображення в обліку операцій з прийняття ставок та виплати виграшів у букмекерських конторах**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Отримано кошти від клієнтів на здійснення ставок	301	703	5000
2	Сформовано призовий фонд	704	685	2000
3	Утримано податок з доходів фізичних осіб (з виграшу)	685	641	600
4	Виплачено виграші переможцям після закінчення змагань	685	301	1400
5	Списано на фінансові результати грального закладу:			
		– доход від прийнятих ставок	703	791
	– витрати на виплату виграшів	791	704	2000

Аналогічно відображають в обліку операції з організації гри на тоталізаторі на іподромі.

Реалізація лотерейних білетів здійснюється, як правило, через розповсюджувачів, які отримують за свої послуги певний відсоток комісійної винагороди. Приклад відображення в бухгалтерському обліку операцій з проведення недержавних лотерей, які є об'єктом оподаткування ПДВ, наведено у табл. 10.4.

Таблиця 10.4

## Відображення в обліку операцій з проведення недержавних лотерей

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Одержано лотерейні квитки від постачальника: – за фактичною вартістю (сума без ПДВ) – на суму податкового кредиту з ПДВ – за номінальною вартістю	2091 641 081	631 631 –	1000 200 10000
2	Передано квитки розповсюджувачам: – за обліковою вартістю – за номінальною вартістю	2092 082	2091 081	1000 10000
3	Отримано кошти від розповсюджувачів лотерейних квитків за вирахуванням суми комісійної винагороди	301	681	9800
4	Списано реалізовані лотерейні квитки: – за обліковою вартістю – за номінальною вартістю	23 –	2092 082	1000 10000
5	Визнано доход від лотереї на дату проведення розіграшу	681	703	9800
6	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	1960
7	Створено призовий фонд для виплати виграшів	704	685	3000
8	Утримано податок на доходи фізичних осіб із суми виграшу	685	641	900
9	Виплачено виграш за мінусом вирахування податку	685	301	2100
10	Відображено інші витрати з проведення лотереї	23	66,65...	300
11	Відображено собівартість проведення лотереї	903	23	1300
12	Списано на фінансові результати грального закладу: – доход від проведення лотереї – витрати з проведення лотереї – суму призового фонду	703 791 791	791 903 704	7840 1300 3000

Сума податку на додану вартість та податку з доходів фізичних осіб, вирахувана з виграшу, перераховується до бюджету в звичайному порядку.

### Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення грального бізнесу та охарактеризуйте загальні умови його здійснення.
2. Наведіть особливості організації бухгалтерського обліку у сфері грального бізнесу.
3. Розкрийте особливості формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати підприємств грального бізнесу типу казино.
4. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку операцій грального закладу типу казино.
5. Охарактеризуйте особливості діяльності букмекерських контор та наведіть бухгалтерські проводки з обліку операцій прийняття ставок та виплати виграшів у таких закладах.
6. Наведіть кореспонденцію бухгалтерських рахунків з відображення в обліку операцій з проведення недержавних лотерей.



### Література до теми

1. Порядок обліку доходів фізичних осіб у гральних закладах та персоніфікації таких осіб. Затверджено наказом ДПАУ від 20.10.2003 р. № 494
2. Павленко Н., Піроженко О. Гральний бізнес. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Х.: Фактор, 2002. – 107 с.



## **ГЛАВА 11**

# **ОБЛІК ЛОМБАРДНИХ ОПЕРАЦІЙ**

**Ломбард** – це фінансова установа, яка на власний ризик надає фінансові кредити фізичним особам за рахунок власних або залучених коштів під заставу майна на визначений строк та під відсоток, а також надає супутні ломбардні послуги.

Історія ломбардів своїм корінням сягає у глибину сторіч. Появу ломбардів пов'язують з діяльністю лихварів з Ломбардії (Франція), які заснували перший «ломбард» ще у XV ст.

Ломбардні операції можуть здійснювати різні юридичні особи, визначені законодавством як фінансові установи: банки, кредитні спілки тощо. Але переважну більшість ломбардних операцій здійснюють саме ломбарди. Однією з визначних особливостей таких операцій є предмет застави – майно і майнові права, отримані в якості забезпечення наданого кредиту.

Ломбард є фінансовою установою і згідно із законодавством має бути включеним до Державного реєстру фінансових установ. Для цього необхідно, щоб було дотримано таких умов:

а) ломбард створено у відповідній організаційно-правовій формі: як державне підприємство або повне товариство. В установчому договорі ломбарду визначають виключний перелік фінансових послуг, які він буде надавати (діяльність ломбардів з надання фінансових кредитів не може суміщатися з наданням інших фінансових послуг);

б) розроблені внутрішні правила і положення, що регламентують надання фінпослуг;

в) придбане спеціальне технічне обладнання, обладнання для облікової та реєстраційної систем;

г) куплено або орендовано приміщення для надання фінпослуг з окремим приміщенням для зберігання заставного майна, обладнаного необхідними засобами безпеки;

д) укладено зі страховою компанією агентський договір на страхування майна, прийнятого у заставу та/або на зберігання;

е) прийнято на роботу директора та головного бухгалтера, професійні якості яких відповідають вимогам, встановленим Держфінпослуг.

Для ломбарду фінансова послуга – це надання фінансових кредитів під заставу майна та майнових прав. Серед супутніх ломбардних послуг виділяють: приймання майна на відповідальне зберігання; оцінка майна і майнових прав; продаж на комісійних умовах невикупленого заставного майна; скупка виробів з дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння.

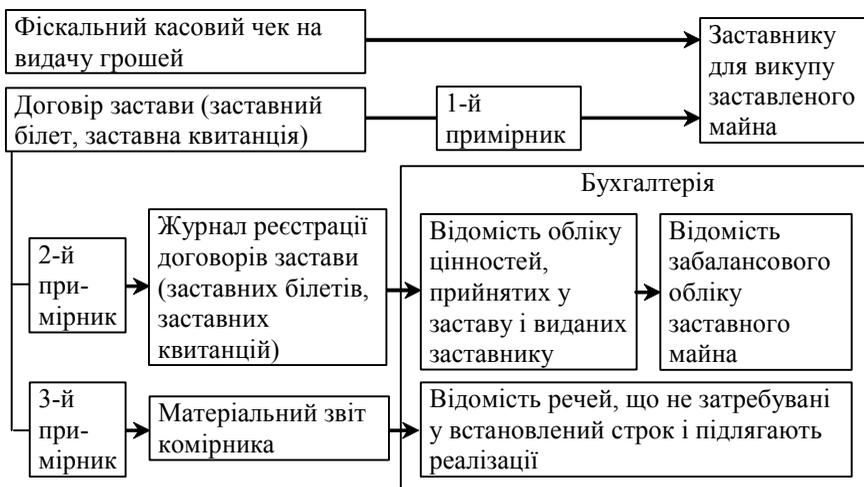
Розглянемо коротко зміст, порядок здійснення та відображення в обліку основних ломбардних операцій.

Для одержання позики під заставу фізична особа звертається до ломбарду і пропонує у заставу щось із власного майна. Перелік майна, що може прийматися у заставу, встановлює керівник ломбарду. Це можуть бути транспортні засоби, аудіо- та відеотехніка, побутова техніка, ювелірні вироби, вироби зі шкіри і хутра, антикваріат, цінні папери, майнові права тощо. Сторони домовляються про умови видачі позики: термін, розміри відсотків та пені за прострочення повернення основної суми і відсотків, умови зберігання застави, порядок проведення розрахунків і т. ін.

Для оцінки запропонованого у заставу майна у кожному ломбарді повинні бути спеціалісти-оцінювачі, спеціальне обладнання, реактиви, затверджені ціни. Оціночну вартість майна (без ПДВ) обов'язково зазначають у договорі застави або іншому документі, що підтверджує надання позики. Сума позики, що видається на руки позичальнику, завжди менша оціночної вартості заставного майна на 30–35%.

Експерт-оцінювач складає експертний лист і передає його приймальнику-товарознавцю, який оглянувши майно оформлює заставну квитанцію (або заставний білет) у трьох примірниках. Цей документ виконує одночасно роль договору та первинного документа про прийняття у заставу майно. Перший примірник віддають заставнику, другий разом з предметом застави передають у склад на зберігання, а третій використовують для відображення у «Журналі реєстрації договорів застави» і передають до бухгалтерії. Він є підставою для розрахунку суми позики та відображення заставного майна в обліку (рис. 11.1).

Прийняте у заставу майно підлягає обов'язковому страхуванню або страхуванню за згодою сторін на погоджену суму. На підставі агентського договору зі страховою компанією ломбард отримує від позичальника страховий внесок і перераховує його на користь страхової компанії. У даному випадку ломбард діє від імені та за дорученням страхувальника (позичальника), а сума страховки чітко відокремлена від плати за користування позиною, тому її не включають до валового доходу та валових витрат



**Рис. 11.1.** Схема документального оформлення приймання майна у заставу

ломбарду. У бухгалтерському обліку страхові суми не відносять ані до доходів, ані до витрат ломбарду, а відображають як розрахунки з дебіторами (страхувальником) та кредиторами (страховою компанією).

Отримані предмети застави відображають у бухгалтерському обліку за оціночною вартістю на забалансовому рахунку 06 «Гарантії та забезпечення отримані». Цінності, прийняті у заставу, можуть зберігатися як у ломбарді, так і у заставника вдома (під замком ломбарду) або можуть бути передані на зберігання третій особі (спеціальним складам). Тому забалансовий облік заставного майна необхідно деталізувати, відкривши субрахунок 061 «Забезпечення за договорами застави» і розбивши його на субрахунки третього порядку:

- 0611 «Предмети застави на зберіганні у ломбарді»;
- 0612 «Предмети застави на зберіганні у третіх осіб»;
- 0613 «Предмети застави на зберіганні у заставника».

Витрати на зберігання заставленого майна відносять до валових витрат ломбарду. Послуги зі зберігання оплачують позичальники, і вони збільшують валовий доход та податкові зобов'язання з ПДВ.

За одержаний кредит позичальник сплачує ломбарду відсотки згідно з умовами договору. Відсотки нараховують у тому звітному періоді, до якого вони належать. Краще за все робити це

наприкінці кожного місяця і включати їх до валового доходу відповідного податкового періоду навіть у тих випадках, коли ломбард справляє відсотки за позикою за весь строк при її погашенні. Відсотки, одержані ломбардом за надані позики, доцільно відображати не на субрахунку 732 «Відсотки одержані», а на субрахунку 703 «Доход від реалізації робіт і послуг», що більше відповідає їх економічному змісту. Цей субрахунок пропонується для використання «Методичними рекомендаціями з ведення бухгалтерського обліку ломбардами», затвердженими розпорядженням Держфінпослуг від 07.05.2004 р. № 531. Розрахунки з позичальниками за нарахованими відсотками відображають на субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Після закінчення терміну, на який видано позику, можливі три варіанти розвитку подій:

- 1) клієнт своєчасно повертає суму позики, сплачує відсотки та плату за зберігання заставного майна і одержує своє майно назад;
- 2) клієнт повертає суму позики та сплачує відсотки з простроченням;
- 3) клієнт не повертає позику і ломбард звертає стягнення на заставлене майно.

У бухгалтерському обліку ломбардів операції з видачі позики та її обслуговування відображають такими записами (табл. 11.1).

У договорі застави може бути передбачено, що після граничної дати повернення позики ломбард не звертає стягнення на предмет застави ще деякий час. Це так званий «пільговий строк», за який ломбард справляє підвищений відсоток або стягує пеню. Нарахована пеня за прострочку погашення позики є доходом ломбарду і в обліку відображається записом:

Д-т субрах. 373 «Розрахунки за нарахованими доходами»,  
К-т субрах. 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки».

Сума нарахованої пені за порушення строку повернення позики не оподатковується ПДВ.

Якщо позичальник не повернув суму позики після закінчення «пільгового строку», ломбард звертає стягнення на заставне майно. У цьому випадку порядок дії ломбарду залежить від того, чи переходить згідно з договором застави право власності на заставне майно до ломбарда, чи воно залишається у власності позичальника (частіше так і буває).

Заставне майно, що залишається у власності фізичної особи, яка не повернула позику, може бути реалізоване або через торгові організації (комісійний магазин), або через власний пункт

Таблиця 11.1

**Відображення у бухгалтерському обліку операцій  
з надання ломбардами позики під заставу**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Отримано майно в заставу від фізичних осіб	0611	–	2000
2	Нараховано страховий внесок за страхування предметів застави	377	685	50
3	Отримано від фізичних осіб суму страхового внеску	301	377	50
4	Перераховано страховій компанії суму страхових внесків	685	311	50
5	Оплачено позичальниками послуги за зберігання заставного майна у ломбарді	301	703	9
6	Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ у вартості плати за зберігання майна	703	641	1,50
7	Видано позики фізичним особам	377	301	1400
8	Нараховані відсотки за надані позики	373	703	504
9	Повернено суму позики	301	377	1400
10	Погашено відсотки за користування позиками	301	373	504
11	Повернено заставне майно позичальникам	–	0611	2000
12	Списано на фінансові результати доход від надання позики під заставу (504 + 9 – 1,50)	703	791	511,5

реалізації. В останньому випадку ломбарду треба мати патент на торговельну діяльність. Якщо предметом застави є вироби з дорогоцінних металів або дорогоцінного каміння, ломбард направляє їх до Держскарбниці НБУ. У цьому випадку він виступає як посередник (комісіонер).

Операції з продажу заставного майна податком на прибуток не оподатковуються, тому ні валового доходу, ні валових витрат при цьому не виникає, а податкові зобов'язання з ПДВ при реалізації предметів застави нараховуються і відображаються в обліку у загальноприйнятому порядку. Крім того, при реалізації ювелірних виробів (крім обручок) ломбард зобов'язаний нарахувати і сплатити внесок до Пенсійного фонду України за ставкою 5%. З доходу від реалізації заставного майна (за вирахуванням ПДВ і внеску до пенсійного фонду) ломбард повинен вирахувати і перерахувати до бюджету податок з доходів фізичних осіб.

Якщо сума, отримана від реалізації заставного майна (після всіх вирахувань і вилучень), буде більшою загальної суми боргу позичальника (суми позики, відсотків за позику, плати за збері-

гання майна, пені), різницю повертають боржнику (фізичній особі). Але якщо той протягом строку позовної давності не одержав належну йому суму, ломбард зараховує її до власних доходів (кредит субрахунка 717 «Доходи від списання кредиторської заборгованості») та відносить до валового доходу – в податковому обліку.

Якщо ж чистий дохід від реалізації заставного майна буде меншим загальної суми боргу позичальника, то фізична особа повинна відшкодувати різницю. Але якщо вже минув строк позовної давності, а позичальник не повернув боргу, ломбард списує його на витрати операційної діяльності (дебет субрахунка 944 «Сумнівні та безнадійні борги») і відносить (за певних умов) до валових витрат – у податковому обліку (табл. 11.2).

Якщо за умовою договору предмет застави після закінчення терміну повернення позики переходить у власність ломбарду,

Таблиця 11.2

**Відображення в обліку господарських операцій з реалізації заставного майна**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Передано на реалізацію заставне майно, що не є власністю ломбарду	025	–	2000
2	Списано отримані забезпечення	–	0611	2000
3	Відображено дохід від реалізації заставного майна	377	702	3000
4	Нараховано: – податкові зобов'язання з ПДВ – збір до Пенсійного фонду	702 702	641 651	500 125
5	Списано реалізоване заставне майно	–	025	2000
6	Відображено заборгованість ломбарду перед фізичною особою (позичальником)	704	685	2375
7	Утримано податок з доходу фізичної особи (15%)	685	641	356,25
8	Нараховано пеню за прострочення платежів фізичною особою	374	715	200
9	Погашено за рахунок виручки від реалізації заставного майна: – суму позики – відсотки за користування позикою – суму нарахованої пені (в межах залишку доходу)	685 685 685	377 373 374	1400 504 114,75
10	Після закінчення строку позовної давності суму боргу за несплачену пеню списано на витрати ломбарду	944	374	85,25

Продовження таб. 11.2

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
11	Віднесено на фінансові результати:			
	– дохід від реалізації майна	702	791	2375
	– вирахування з доходу	791	704	2375
	– нараховану суму пені	715	791	200
	– списану непогашену дебіторську заборгованість	791	944	85,25

останній оприбутковує його як звичайну купівлю товару або основних засобів і оцінює за загальною сумою боргу позичальника. Якщо ломбард реалізує таке майно, то різницю між доходом і обліковою вартістю майна (якщо така буде) відносять на фінансові результати.

Операції скупки та наступної реалізації виробів з дорогоцінних металів та дорогоцінного каміння відображають в обліку ломбарду як звичайні торгові операції купівлі-продажу товарів, тому тут вони не розглядаються.

### Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення ломбарду та ломбардних операцій.
2. Охарактеризуйте особливості документального оформлення приймання ломбардами майна у заставу.
3. Наведіть основні бухгалтерські проведення з обліку операцій по наданню ломбардами позик під заставу.
4. Розкрийте порядок розрахунку позичальника з ломбардом за отриману позику.
5. Наведіть бухгалтерські проведення з обліку господарських операцій по реалізації ломбардами заставного майна.



### Література до теми

1. Закон України «Про заставу» від 02.10.1992 р. № 2654-Х11.
2. Закон України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг» від 12.07.2001 р. № 2664-111.
3. Типовий статут ломбарду, затверджений постановою РМ УРСР від 19.06.1979 р. № 315.
4. Методичні рекомендації з ведення бухгалтерського обліку ломбардами, затверджені розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 07.05.2004 р. № 531.



# **ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ**

## **ГЛАВА 12 У НЕДЕРЖАВНИХ**

### **ЗАКЛАДАХ ОСВІТИ**

#### **12.1. Загальні положення організації обліку в недержавних закладах освіти**

Метою бухгалтерського обліку в недержавних навчальних закладах є не лише достовірне відображення наявних матеріальних та фінансових ресурсів і результатів діяльності, а й формування повної та достовірної інформації про використання одержаних коштів виключно на освітні цілі. Основну суму доходу навчальні заклади недержавної форми власності одержують від надання платних освітніх послуг.

Освітні послуги являють собою систему знань, інформації, умінь і навичок, що використовуються для задоволення різнобічних потреб особистості, суспільства або держави. Рівень освітніх послуг не можна, безумовно, ототожнювати з тим комплексом знань, умінь та навичок, які засвоєні конкретними споживачами таких послуг (учнями, студентами, курсантами тощо), адже це багато в чому залежить від самих замовників та споживачів таких послуг. Тому в освітній роботі неможливо встановити та визначити узагальнюючий показник якості наданих послуг з метою використання його в обліку результатів діяльності.

Ця особливість освітніх послуг зумовлює необхідність в обліку недержавних навчальних закладів зосереджуватися на питаннях:

- обліку доходів від наданих послуг та інших грошових і негрошових надходжень;
- обліку витрат, пов'язаних з наданням освітніх послуг та визначенням їх собівартості;
- обліку наявності, стану та ефективності використання матеріальних ресурсів у діяльності навчального закладу;
- обліку розрахунків за надані послуги, з оплати праці, з постачальниками, податковими органами тощо.

Найбільш специфічними з перелічених є питання обліку доходів, витрат та обчислення собівартості наданих освітніх послуг, розгляду яких присвячено наступні розділи.

## **12.2. Облік доходів у недержавних навчальних закладах**

Сума коштів або інших активів, одержаних навчальним закладом як плата за навчання, є доходом від реалізації наданих освітніх послуг. З цим пов'язане одне з найважливіших завдань, яке вирішує кожен недержавний навчальний заклад – визначення моменту переходу права власності на результати від надання освітніх послуг, тобто моменту визнання доходу.

Порядок обліку доходів регламентується П(С)БО 15 «Доход», яким передбачено, що доход від надання послуг визнається, виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг. Навчальні заклади на підставі затверджених відповідним чином навчальних планів та своїх організаційних особливостей самостійно обирають форми, порядок і періодичність проміжної атестації, поточного та періодичного контролю успішності студентів (учнів, слухачів, курсантів і т. ін.), а отже, доход від надання освітніх послуг вони можуть визнавати поетапно: за місяць (у дошкільних навчальних закладах), чверть (у загальноосвітніх середніх школах), семестр, триместр або рік (у вищих навчальних закладах різних рівнів акредитації), за весь період навчання (для короткотермінових форм підготовки – курсів, семінарів і т. ін.). Але незалежно від обраної періодичності визнання доходу тривалість проміжного етапу та розрахункового періоду повинна бути обов'язково передбачена у наказі про облікову політику навчального закладу та у контракті на надання освітніх послуг, а сам факт надання такої послуги (завершеності етапу) повинен бути підтверджений документально (класним журналом, відомостями успішності, сертифікатом, довідкою, атестатом, дипломом тощо).

Отже, доходом звітного періоду можна вважати лише кошти, що надійшли за вже надані послуги (у вигляді післяплати). Такі суми відображають в обліку звичайними записами:

Д-т субрах. 301, 311 – К-т субрах. 361,

Д-т субрах. 361 – К-т субрах. 703.

Кошти, що надходять як попередня оплата, не можна вважати доходом, адже вони ще не зароблені і не характеризують фактичного обсягу наданих послуг. Їх можна розглядати як аванси покупців або як доходи наступних періодів з поступовим віднесенням до доходів поточного (звітного) періоду відповідно до ступеня завершеності наданих послуг. В обліку такі операції відображають записами:

1) надійшла авансом оплата за навчання:

Д-т субрах. 301, 311 – К-т субрах. 681;

2) зараховано доход від наданих послуг:

Д-т субрах. 681 – К-т субрах. 703.

Такий варіант відображення в обліку доходів навчальних закладів є найбільш раціональним: він дає можливість в системному порядку (на субрахунках 361 або 681) вести аналітичний облік розрахунків з кожним споживачем освітніх послуг.

Крім основних доходів безпосередньо від надання освітніх послуг, навчальні заклади можуть одержувати інші доходи, пов'язані з наданням таких послуг: пеня за несвоєчасну оплату за навчання; оплата за відновлення у складі студентів після відрахування; за переведення з іншого вузу, на іншу форму навчання, на іншу спеціальність; за ліквідацію академічної заборгованості і т. ін. Можливі також надходження за додаткові послуги: проживання у гуртожитках; вивчення факультативних курсів; додаткові можливості користування бібліотекою (у тому числі електронною), комп'ютерними класами, копіювальною технікою, спортивними залами; медичні послуги тощо.

В обліку необхідно розмежовувати інші доходи за їх призначенням та джерелами надходження, для чого зазвичай використовують їх кодування та окремий аналітичний облік на відповідних субрахунках (715, 719 тощо). Це необхідно не лише для контролю за доходами та їх використанням, а й для визначення економічної доцільності окремих додаткових послуг та їх вартості (ціни).

Як джерела коштів для освітньої діяльності можуть використовуватися також інші цільові та нецільові надходження. Кошти або інші активи цільового призначення можуть надходити навчальному закладу як асигнування з бюджету або позабюджетних фондів, цільових внесків фізичних і юридичних осіб та ін. Обов'язковою умовою таких надходжень є визначення мети їх використання (в статутних документах закладу освіти або у відповідних документах осіб, що надають такі кошти – заявах, платіж-

них дорученнях тощо). У бухгалтерському обліку цільові надходження обліковують на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», а до складу доходів ці кошти зараховують у міру їх використання за призначенням:

1) надійшли цільові кошти на придбання комп'ютерів та витратних матеріалів:

Д-т субрах. 301, 311 – К-т рах. 48;

2) перераховано постачальнику за комп'ютери і витратні матеріали:

Д-т субрах. 371 – К-т субрах. 311;

3) одержано від постачальника:

а) комп'ютери:

Д-т субрах. 152 – К-т субрах. 371,

б) витратні матеріали:

Д-т субрах. 201 – К-т субрах. 371;

4) відображено доход від використання цільового фінансування:

а) в частині витрат на придбання комп'ютера:

Д-т рах. 48 – К-т рах. 69,

б) в частині матеріальних витрат:

Д-т рах. 48 – К-т субрах. 718;

5) передано (введено) комп'ютери в експлуатацію:

Д-т субрах. 104 – К-т субрах. 152;

б) нараховано амортизацію комп'ютерів:

Д-т рах. 23 – К-т субрах. 131;

7) відображено доход від використання безоплатно отриманих комп'ютерів (у сумі нарахованої амортизації):

Д-т рах. 69 – К-т субрах. 745.

Якщо закладу освіти надходять кошти без визначення конкретної мети використання, їх можна використати на фінансування будь-яких заходів у межах статутної діяльності установи. Такі надходження вважають нецільовими. Для їх обліку використовують субрахунок 718 (при надходженні грошових коштів чи інших оборотних активів) або субрахунок 424 (при одержанні необоротних активів). Вартість останніх відносять на доходи у міру їх амортизації у процесі використання такою проводкою:

Д-т субрах. 424 – К-т субрах. 745.

Крім того, у неприбуткових організацій можуть бути такі доходи, як проценти, дивіденди, роялті, страхові відшкодування; від видавничої діяльності, проведення культурних заходів, надання майна в оренду; від списання кредиторської заборгованості, реалізації непотрібних основних засобів і товарно-матеріальних цінностей та ін. В обліку перелічені доходи відображають на загальних підставах згідно з П(С)БО 15 «Доход», і тому в даній темі не розглядаються.

### **12.3. Облік витрат і визначення собівартості освітніх послуг**

Недержавні навчальні заклади різного спрямування можуть надавати досить значний спектр освітніх послуг: навчання за спеціальними програмами (вивчення іноземних мов, музики, малювання, моделювання тощо), за програмами загальноосвітньої школи, за програмами поглибленого вивчення окремих шкільних предметів, за програмами вищих навчальних закладів різних рівнів акредитації (денна, заочна, вечірня, очно-заочна, дистанційна форми навчання), консультаційна робота, проведення короткострокових семінарів, курсів, перепідготовка кадрів (різного профілю і тривалості навчання), підготовка аспірантів до здавання кандидатських екзаменів, проведення захисту дисертаційних робіт, організація наукових конференцій, виставок, конкурсів, заняття на підготовчих курсах, видавнича діяльність і т. ін. Кожен з цих видів діяльності може бути об'єктом обліку витрат. Роздільний облік витрат і доходів за видами наданих послуг необхідний для визначення їх фінансової доцільності та встановлення економічно обгрунтованої ціни. Організація такого детального обліку витрат за видами діяльності належить до компетенції управлінського обліку, і тому ведеться факультативно (за рішенням адміністрації).

Для потреб управління облік витрат доцільно вести за окремими статтями та елементами. У вищих навчальних закладах, крім того необхідне групування витрат за напрямками підготовки, спеціальностями, курсами, потоками з наступним їх перерозподілом. При цьому необхідно чітко визначити склад витрат, які можна прямо віднести до конкретного виду діяльності, та обгрунтовано встановити базу розподілу загальних витрат.

У більшості випадків у навчальних закладах неможливо обгрунтовано економічно доцільним методом розподілити усі види

витрат і визначити повну собівартість кожного виду освітніх послуг. Виходячи з цього, доцільним є поділ витрат на змінні і постійні, визначення і оцінка рівня маржинального доходу за кожним видом наданих послуг та обліковим об'єктом (спеціальністю, курсом, групою тощо) і на цій основі визначення ефективності та доцільності окремих освітніх послуг.

Аналіз елементного складу витрат вищих навчальних закладів та методики їх визначення, оцінки і відображення в обліку показує, що у їх складі найбільша питома вага припадає на витрати з оплати праці (52–55%) з відрахуваннями на соціальні заходи (17–19%). Матеріальні витрати становлять лише 15–19%, з них на оплату комунальних послуг (опалення, освітлення, водопостачання та водовідведення) припадає 10–14%.

Організувати аналітичний облік витрат за окремими формами навчання, спеціальностями, курсами, потоками або групами у великих багатопрофільних навчальних закладах (університетах, академіях) практично неможливо навіть за наявності автоматизованих систем обліку. Пов'язано це з тим, що значна більшість витрат мають комплексний характер: господарське обслуговування навчального процесу, ремонт, амортизація, опалення і освітлення приміщень і т. ін. Навіть витрати на оплату праці викладачів важко піддаються обґрунтованому розподілу в поточному обліку за видами послуг, об'єктами обліку витрат і калькулюванням собівартості. У зв'язку з цим найбільш доцільним є ведення обліку витрат за їх видами та статтями з якомога точнішою деталізацією, а визначення собівартості окремих видів освітніх послуг – розрахунково-аналітичним методом.

Так, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи можна деталізувати за такими групами працівників:

- викладачі, оплата праці яких визначається на основі навчального навантаження в годинах;
- навчально-допоміжний персонал з постійними окладами (секретарі кафедр і деканатів, лаборанти, завідувачі кабінетів, працівники бібліотек, навчально-методичних відділів тощо);
- допоміжний обслуговуючий персонал (ремонтні робітники, сантехніки, столяри, прибиральниці, охорона і т. ін.);
- персонал спеціалізованих підрозділів (курсової, довузівської та післядипломної підготовки, наукової частини, аспірантури і т. ін. окремо за кожним підрозділом);
- адміністративно-управлінський та загальногосподарський персонал (ректорат, відділ кадрів, бухгалтерія, склад, медпункт, редакційно-видавничий відділ тощо).

Розподіл витрат на оплату праці викладачів між окремими об'єктами калькулювання можна здійснювати пропорційно їх навчальному навантаженню у годинах, а навчально-допоміжного і обслуговуючого персоналу – пропорційно кількості учнів (курсантів, студентів тощо). Зарплату адміністративно-управлінського та загальногосподарського персоналу розподіляти і відносити на об'єкти калькулювання недоцільно. Такі витрати краще враховувати у складі постійних і списувати безпосередньо на фінансові результати та відшкодовувати за рахунок відповідного відсотка націнки.

При розподілі витрат на оплату комунальних платежів перш за все доцільно виключити суми, що припадають на спеціальні підрозділи, загальногосподарські та адміністративно-управлінські витрати (пропорційно площі, що використовується цими підрозділами). За таким же принципом можна визначити суми витрат, що припадають на курсову, довузівську та післядипломну підготовку, якщо за ними закріплено постійні приміщення. Решта витрат може бути розподілена між групами денного, вечірнього та заочного навчання пропорційно контингенту студентів (учнів, курсантів, слухачів) та кількості годин аудиторних занять (база розподілу може визначатися у людино-годинах). При цьому витрати на утримання гуртожитків повинні обліковуватися окремо і не розподілятися на всі об'єкти калькулювання освітніх послуг, а враховуватися при визначенні плати за проживання у гуртожитках. Збитки від утримання гуртожитків (при застосуванні регульованого рівня оплати) повинні покриватися за рахунок загального відсотка націнки (загального доходу).

Окремою статтею витрат може бути амортизація приміщень та обладнання (або ж орендна плата за використання орендованих приміщень). Амортизаційні відрахування у навчальних закладах доцільно нараховувати прямолінійним методом практично на всі види основних засобів та нематеріальних активів, а розподіляти їх між окремими об'єктами обліку витрат і обчислення собівартості послуг пропорційно площі приміщень, людино-годинам використання приміщень і обладнання, обсягу виконаних робіт у натуральних вимірниках (де це можливо і доцільно). Наприклад, амортизацію комп'ютерного обладнання можна розподілити пропорційно контингенту студентів та кількості годин аудиторних занять з використанням комп'ютерів, тобто пропорційно кількості людино-годин використання комп'ютерів окремими категоріями студентів та обслуговуючого персоналу.

Витрати на ремонти приміщень і обладнання можна розподіляти і відносити на об'єкти обліку витрат аналогічно розподілу амортизаційних відрахувань.

Витрати на підготовку і видання навчально-методичної літератури для власного використання можна обліковувати як капітальні вкладення у створення малоцінних необоротних матеріальних активів (МНМА) або ж як поточні витрати основної діяльності (залежно від очікуваного терміну використання такої літератури). Видані навчальні посібники оприбутковують у складі бібліотечних фондів і нараховують їх амортизацію на загальних підставах. Навчально-методичну літературу короткотермінового використання оприбутковують у складі малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) і списують на витрати при її передачі у використання з розподілом вартості такої літератури між об'єктами обліку витрат та обліковими періодами. Звичайно, для такого детального обліку витрат необхідно, щоб у первинних документах на видачу і списання матеріальних цінностей завжди вказувалися конкретні споживачі наданих послуг (спеціальності, курси, факультети, потоки, програми тощо).

Придбання літератури зі сторони для комплектування бібліотечних фондів відображають в обліку як звичайні капіталовкладення в інші необоротні активи. За рішенням адміністрації навчального закладу для цілей управлінського обліку амортизація навчальної літератури може нараховуватися рівномірно протягом терміну її корисного використання – 3–5 або більше років, залежно від виду, призначення літератури та з урахуванням інтенсивності її використання і очікуваного терміну морального старіння.

Безоплатно одержану навчальну або наукову літературу відображають в обліку як безоплатно одержані необоротні активи (на кредиті субрахунка 424) з поступовим віднесенням на доходи поточного періоду в сумі нарахованої амортизації.

Витрати на передплату періодичних видань для навчальних цілей відносять до витрат наступних періодів (рахунок 39) з поступовим списанням на поточні витрати при настанні періоду їх надходження у використання, незважаючи на те, що в бібліотеці вони можуть зберігатися і більш тривалий період (понад один рік з дати одержання).

Усі витрати на утримання бібліотеки доцільно обліковувати на окремому рахунку і розподіляти як змінні загальновиробничі витрати пропорційно середньорічній кількості студентів окремих факультетів, спеціальностей, потоків, курсів тощо.

Аналогічно відображають в обліку та розподіляють інші витрати діяльності недержавних закладів освіти, що дає можливість більш об'єктивно визначати собівартість окремих видів освітніх послуг та науково обґрунтовувати ціну за такі послуги.

### **Питання для самоконтролю**

1. Перелічіть особливості освітньої діяльності та зумовлені ними пріоритетні питання організації бухгалтерського обліку.
2. Охарактеризуйте склад доходів недержавних навчальних закладів та наведіть особливості їх відображення в бухгалтерському обліку.
3. Дайте характеристику складу витрат недержавних закладів освіти та назвіть можливості їх розподілу і віднесення на конкретні об'єкти обліку витрат.
4. Охарактеризуйте можливості калькулювання собівартості послуг у недержавних закладах освіти.



### **Література до теми**

1. Пустовит М. Все об учете и организации частных учебных заведений. – Х.: Фактор, 2006. – 476 с.

## **ЛІТЕРАТУРА**

1. Бухгалтерський облік в Україні: Навч. посібник / За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. — 5-е вид., доп. і перероб. — Львів: Інтелект-Захід, 2006. — 1088 с.
2. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посібник. — К.: Знання, 2004. — 541 с.
3. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. — К.: Знання, 2005. — 229 с.
4. Захожай В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась. — К.: МАУП, 2005. — 968 с.
5. Лень В.С. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. — К.: Знання-Прес, 2005. — 491 с.
6. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. — К.: КНЕУ, 2004. — 233 с.

# **ЗМІСТ**

<b>ВСТУП .....</b>	<b>3</b>
<b>ГЛАВА 1. Особливості обліку в будівельному виробництві .....</b>	<b>5</b>
1.1. Особливості будівельного виробництва та їх вплив на організацію обліку .....	5
1.2. Особливості документального оформлення та контролю за витрачанням виробничих запасів .....	9
1.3. Облік витрат будівельної організації та визначення собівартості будівельно-монтажних робіт .....	13
1.4. Документальне оформлення та облік використання будівельних машин і механізмів .....	16
1.5. Облік створення і використання тимчасових нетитульних споруд і пристроїв .....	19
1.6. Облік загальновиробничих витрат підрядних будівельних організацій .....	22
1.7. Облік реалізації виконаних робіт і розрахунків із замовниками ..	25
Питання для самоконтролю .....	31
Література до теми .....	32
<b>ГЛАВА 2. Облік у сільськогосподарських підприємствах .....</b>	<b>33</b>
2.1. Особливості бухгалтерського обліку у сільськогосподарському виробництві .....	33
2.2. Формування і облік статутного капіталу сільськогосподарських підприємств .....	38
2.3. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі (поточних біологічних активів тваринництва) .....	48
2.4. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції рослинництва .....	55
2.5. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції тваринництва .....	61
2.6. Облік витрат з формування основного стада, закладання і вирощування багаторічних насаджень .....	66
2.7. Облік витрат і виходу продукції підсобних промислових виробництв .....	69
2.8. Облік витрат і калькулювання собівартості робіт (послуг) допоміжних виробництв .....	72
2.8.1. Облік у ремонтних виробництвах .....	73
2.8.2. Облік витрат і роботи автомобільного транспорту .....	74
2.8.3. Облік витрат енергетичних виробництв (господарств) та водопостачання .....	75

2.8.4. Облік витрат на утримання робочої худоби .....	77
2.9. Облік витрат на утримання і експлуатацію машинно-тракторного парку .....	78
2.10. Облік готової продукції та її реалізації .....	81
2.11. Облік фіксованого сільськогосподарського податку .....	83
2.12. Організація обліку в селянських (фермерських) господарствах ...	84
2.12.1. Проста форма обліку в СФГ .....	86
2.12.2. Спрощена форма обліку в СФГ .....	88
2.12.3. Облік у СФГ за іншими формами .....	93
Питання для самоконтролю .....	94
Література до теми .....	95

### **ГЛАВА 3. Облік в автотранспортних підприємствах ..... 97**

3.1. Галузеві особливості автотранспорту та їх вплив на організацію обліку .....	97
3.2. Облік придбання та списання (вибуття) автотранспортних засобів .....	100
3.3. Документальне оформлення вантажних автомобільних перевезень .....	104
3.4. Документальне оформлення і облік доходів від пасажирських перевезень .....	109
3.5. Облік витрат на обов'язкове страхування, пов'язане з експлуатацією автомобілів .....	116
3.6. Облік витрат на проведення технічних оглядів автомобілів .....	118
3.7. Облік технічного обслуговування і ремонтів транспортних засобів .....	119
3.8. Облік запасних частин і автомобільних шин .....	122
3.9. Облік паливно-мастильних матеріалів .....	129
3.10. Зведений облік витрат і калькулювання собівартості автомобільних перевезень .....	142
Питання для самоконтролю .....	146
Література до теми .....	147

### **ГЛАВА 4. Особливості бухгалтерського обліку на підприємствах залізничного транспорту ..... 149**

4.1. Галузеві особливості залізничного транспорту та їх вплив на організацію обліку і звітності .....	149
4.2. Облік внутрішніх та внутрішньогосподарських розрахунків .....	158
4.3. Облік основних засобів .....	160
4.4. Облік запасів .....	162
4.4.1. Рахунки обліку запасів .....	162
4.4.2. Розрахунки за централізовані поставки товарно-матеріальних цінностей .....	165
4.4.3. Облік транспортно-заготівельних витрат .....	166

4.4.4. Особливості відображення в обліку реалізації та безоплатної видачі палива працівникам залізниці .....	167
4.5. Облік витрат залізничного транспорту .....	168
4.5.1. Рахунки з обліку витрат підприємств залізничного транспорту .....	168
4.5.2. Облік загальноновиробничих витрат .....	170
4.5.3. Калькуляція собівартості перевезень .....	171
4.5.4. Розрахунки з розподілу витрат .....	172
4.6. Облік доходів залізничного транспорту .....	173
4.6.1. Загальні положення обліку доходів залізничного транспорту ...	173
4.6.2. Рахунки бухгалтерського обліку доходів .....	175
4.6.3. Розподіл та відображення в обліку доходів від перевезень .....	177
4.6.4. Облік інших доходів .....	181
4.7. Облік розрахунків, пов'язаних з незабезпеченням схоронності вантажу .....	182
Питання для самоконтролю .....	183
Література до теми .....	184

## **ГЛАВА 5. Особливості обліку в торгівлі .....** 185

5.1. Особливості торговельної діяльності та їх вплив на організацію обліку .....	185
5.2. Облік торгових патентів .....	192
5.3. Облік надходження і реалізації товарів .....	195
5.3.1. Документальне оформлення надходження і вибуття товарів ..	195
5.3.2. Облік надходження товарів і формування їх первісної вартості .....	197
5.3.3. Облік розрахунків за претензіями .....	199
5.3.4. Облік реалізації товарів і торгових націнок .....	203
5.3.5. Облік транспортно-заготівельних витрат .....	206
5.3.6. Облік операцій з тарою .....	212
5.3.7. Облік реалізації товарів зі знижками .....	218
5.3.8. Облік повернення товарів покупцями .....	223
5.4. Особливості відображення в обліку окремих видів торгівлі .....	226
5.4.1. Облік комісійної торгівлі .....	226
5.4.2. Облік торгівлі в розстрочку .....	232
5.4.3. Облік реалізації товарів через торговельні автомати .....	234
5.4.4. Бухгалтерський облік виїзної торгівлі .....	238
5.4.5. Облік реалізації товарів поштою .....	239
5.4.6. Особливості обліку оптової торгівлі .....	244
5.4.7. Особливості обліку фірмової торгівлі .....	248
5.5. Особливості відображення в обліку реалізації лікарських засобів аптеками .....	252
5.6. Облік витрат і результатів діяльності торговельного підприємства .....	258

5.6.1. Облік витрат на рекламу .....	258
5.6.2. Порядок визначення і відображення в бухгалтерському обліку природного убутку та понаднормативних нестач товарів ....	260
5.6.3. Облік операційних витрат торговельного підприємства та визначення фінансових результатів .....	264
5.7. Облік переоцінки товарів та відображення їх вартості у балансі ...	267
Питання для самоконтролю .....	269
Література до теми .....	270

<b>ГЛАВА 6. Особливості обліку виробничо-торгової діяльності підприємств громадського харчування .....</b>	<b>272</b>
6.1. Особливості виробничо-торгової діяльності у сфері громадського харчування .....	272
6.2. Планування виробничої діяльності підприємств громадського харчування .....	277
6.3. Особливості документального оформлення приймання товарів і продовольчої сировини .....	281
6.4. Облік товарів на складах .....	284
6.5. Облік виробництва та реалізації власної продукції .....	286
6.6. Особливості обліку товарів і сировини у самостійних кондитерських цехах та цехах з виробництва напівфабрикатів .....	292
6.7. Облік спеціального і форменого (фірмового) одягу та взуття ....	294
Питання для самоконтролю .....	297
Література до теми .....	298

<b>ГЛАВА 7. Облік у житлово-комунальному господарстві .....</b>	<b>299</b>
7.1. Діяльність житлово-комунального господарства як об'єкт бухгалтерського обліку .....	299
7.2. Облік активів та власного капіталу підприємств ЖКГ .....	301
7.3. Облік витрат на підприємствах житлово-комунального господарства .....	304
7.4. Відображення в обліку доходів підприємств ЖКГ .....	307
7.5. Облік розрахунків з квартиронаймачами .....	308
7.6. Облік цільового фінансування на підприємствах ЖКГ .....	311
7.7. Облік в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків (ОСББ) .....	314
7.8. Облік у житлово-будівельних кооперативах (ЖБК) .....	317
Питання для самоконтролю .....	320
Література до теми .....	321

<b>ГЛАВА 8. Облік у готельному господарстві .....</b>	<b>322</b>
8.1. Загальні положення організації готельного бізнесу та обліку готельних послуг .....	322
8.2. Документальне оформлення готельних послуг .....	323

8.3. Облік витрат і доходів у підприємствах готельного бізнесу .....	329
Питання для самоконтролю .....	331
Література до теми .....	331
<b>ГЛАВА 9. Облік страхової діяльності .....</b>	<b>332</b>
9.1. Поняття страхової діяльності .....	332
9.2. Облік страхових платежів та розрахунків із страхувальниками .	335
9.3. Облік операцій перестраховання .....	338
9.3.1. Загальні положення організації обліку операцій перестраховання .....	338
9.3.2. Облік у перестраховальника операцій передачі ризиків у перестраховання .....	339
9.3.3. Облік у перестраховика операцій отримання ризиків у перестраховання .....	341
9.4. Облік страхових резервів .....	343
9.5. Облік витрат і доходів та визначення фінансових результатів страхової діяльності .....	349
Питання для самоконтролю .....	354
Література до теми .....	355
<b>ГЛАВА 10. Облік у гральному бізнесі .....</b>	<b>356</b>
10.1. Визначення грального бізнесу та загальні умови його здійснення .....	356
10.2. Бухгалтерський облік у гральних закладах .....	361
10.2.1. Облік доходів і витрат у казино .....	362
10.2.2. Облік доходів і витрат при організації гри на тоталізаторі ....	366
Питання для самоконтролю .....	369
Література до теми .....	369
<b>ГЛАВА 11. Облік ломбардних операцій .....</b>	<b>370</b>
Питання для самоконтролю .....	376
Література до теми .....	376
<b>ГЛАВА 12. Облік доходів і витрат у недержавних закладах освіти ....</b>	<b>377</b>
12.1. Загальні положення організації обліку в недержавних закладах освіти .....	377
12.2. Облік доходів у недержавних навчальних закладах .....	378
12.3. Облік витрат і визначення собівартості освітніх послуг .....	381
Питання для самоконтролю .....	385
Література до теми .....	385
<b>ЛІТЕРАТУРА .....</b>	<b>386</b>

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**Петро Йосипович АТАМАС**

# **БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ**

**Навчальний посібник**

Керівник видавничих проектів — *Б.А. Сладкевич*  
Дизайн обкладинки — *О.С. Молчанова*  
Редактор — *Л.В. Пилипчак*  
Комп'ютерна верстка — *О.М. Гришкіної*

Підписано до друку 08.05.2008. Формат 70x100 1/16.  
Друк офсетний. Гарнітура NewtonС.  
Умовн. друк. арк. 22.05.  
Наклад — 1000 прим.

Видавництво “Центр учбової літератури”  
вул. Електриків, 23  
м. Київ, 04176  
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63  
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)  
e-mail: office@uabook.com  
сайт: WWW.CUL.COM.UA  
Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006