

В. Ф. Максимова, З. В. Кузіна, Л. М. Стиренко, Т. Г. Степова

ОБЛІК У ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

*за редакцією доктора економічних наук,
професора В. Ф. Максимової*

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

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

Київ
«Центр учбової літератури»
2010

УДК 657:338.015(075.8)
ББК 65.052я73
М 17

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1.4/18-Г-781 від 03.04.2008)*

Рецензенти:

Давидов Г. М. – доктор економічних наук, професор;
Крамаровський Л. М. – доктор економічних наук, професор;
Чиж В. І. – доктор економічних наук, професор.

Максімова В. Ф., Кузіна З. В., Стиренко Л. М., Степова Т. Г.

М 17 Облік у галузях економіки.: Навч. посіб. /За ред. Максимової В. Ф., – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 496 с.

ISBN 978-611-01-0114-1

Навчальний посібник орієнтує студентів на опанування методикою та технікою ведення бухгалтерського (фінансового) обліку з урахуванням галузевих особливостей, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків, а також із посиланням на діючі законодавчі та нормативні акти. У навчальному посібнику систематизовано методики бухгалтерського обліку власного капіталу, матеріальних і нематеріальних необоротних активів, виробничих запасів, затрат, доходів і фінансових результатів, грошових коштів, розрахунків, зобов'язань тощо.

Головна цінність навчального посібника — це сучасний, обґрунтований діючими законодавчими і нормативними актами матеріал, що сприятиме підвищенню якості вивчення курсу «Облік у галузях економіки».

УДК 657:338.015(075.8)
ББК 65.052я73

ISBN 978-611-01-0114-1

© Максимова В. Ф., Кузіна З. В.,
Стиренко Л. М., Степова Т. Г., 2010
© Центр учбової літератури, 2010

ЗМІСТ

<i>ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ</i>	7
<i>ПЕРЕДМОВА</i>	9
ЧАСТИНА I. ОБЛІК У ТОРГІВЛІ	11
Вступ.	11
Глосарій	12
<i>РОЗДІЛ 1. ТОРГОВЕЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ</i>	15
1.1. Ціноутворення в торгівлі	15
1.2. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку товарів	19
Питання для контролю знань	21
<i>РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ТОВАРІВ У ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ</i>	23
2.1. Система первинних документів	23
2.2. Облік надходження товарів на підприємства оптової торгівлі.	25
2.3. Облік реалізації та повернення товарів	32
2.4. Облік товарів за експортно-імпортних умов	43
2.5. Облік бартерних операцій.	49
2.6. Облік товарів у оптовій комісійній торгівлі.	53
2.7. Облік товарних втрат	58
2.8. Інвентаризація товарів та облік її результатів	64
2.9. Облік результатів переоцінки товарів	68
2.10. Облік тари	69
2.11. Облік витрат торговельної діяльності	73
Питання для контролю знань	87
<i>РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ТОВАРІВ, ВИТРАТ І ДОХОДІВ У РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ.</i>	88
3.1. Оцінка товарів у поточному обліку і порядок формування їх продажної вартості	89
3.2. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку товароруху	92
3.3. Документальне оформлення надходження товарів	94

3.4. Документальне оформлення продажу товарів	98
3.5. Облік надходження товарів	103
3.6. Облік вибуття товарів	107
3.7. Документальне оформлення та облік інших товарних операцій	119
3.8. Облік витрат та доходів торговельних підприємств	136
Питання для контролю знань	143
РОЗДІЛ 4. ОБЛІК ТОВАРІВ І ПРОДУКТІВ У СФЕРІ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА	144
4.1. Ціноутворення в ресторанному господарстві	145
4.2. Облік товарів і продуктів у коморі	147
4.3. Облік товарів і сировини у виробництві	154
4.4. Облік товарів у буфетах та роздрібній торговельній мережі	164
4.5. Інвентаризація товарів і сировини	167
4.6. Проблемні питання	170
Питання для контролю знань	177
ЧАСТИНА 2. ОБЛІК У БУДІВНИЦТВІ	179
Вступ	179
Глосарій	180
РОЗДІЛ 1. РОЛЬ ОБЛІКУ В ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА	182
1.1. Будівництво як вид економічної діяльності	182
1.2. Завдання бухгалтерського обліку в будівництві	184
Питання для контролю знань	185
РОЗДІЛ 2. ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ РОБІТ У БУДІВЕЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ	186
2.1. Порядок одержання і обліку ліцензій	186
2.2. Документальний супровід права на землю та її використання	188
2.3. Дозвільні документи на будівельні роботи	192
Питання для контролю знань	194
РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ТА ПРАВОВІ АСПЕКТИ ФІНАНСУВАННЯ БУДІВНИЦТВА ЖИТЛА І БУДІВЕЛЬНИХ РОБІТ	195
3.1. Облік фонду фінансування будівництва	195
3.2. Облік пайового будівництва	197
3.3. Облік спільної діяльності	204
3.4. Облік інвестицій у вигляді облигацій	207
Питання для контролю знань	210

РОЗДІЛ 4. ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ, ОБОРОТНИХ АКТИВІВ І РОЗРАХУНКІВ	211
4.1. Склад і оцінка основних засобів	211
4.2. Документальне супроводження операцій з руху основних засобів	215
4.3. Синтетичний та аналітичний облік руху основних засобів	219
4.4. Облік устаткування та тимчасових споруд	232
4.5. Облік нематеріальних активів	237
4.6. Облік виробничих запасів та розрахунків	241
4.7. Облік малоцінних та швидкозношувальних предметів	249
Питання для контролю знань	258
РОЗДІЛ 5. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ У БУДІВНИЦТВІ	259
5.1. Класифікаційні ознаки витрат будівельних підприємств	259
5.2. Документування та синтетичний облік витрат у будівництві	269
5.3. Формування собівартості будівельно-монтажних робіт	275
Питання для контролю знань	278
РОЗДІЛ 6. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗА ДОГОВОРАМИ ПІДРЯДУ	279
6.1. Договір підяду	279
6.2. Первинні документи для складання кошторису	286
6.3. Визнання витрат і доходів за договором підяду та їх облік	289
6.4. Приймання в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів	297
6.5. Реалізація-покупка незавершеного будівництва	299
Питання для контролю знань	301
ЧАСТИНА ІІІ. ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ	302
Вступ	302
Глосарій	303
РОЗДІЛ 1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ	305
1.1. Законодавче підґрунтя обліку діяльності автотранспортних підприємств	305
1.2. Права, обов'язки та відповідальність суб'єкта автотранспортного підприємництва	307
1.3. Документальне оформлення автотранспортних перевезень	314
Питання для контролю знань	322
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК АВТОТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ	323
2.1. Організація обліку автотранспортних засобів	323
2.2. Облік надходження об'єктів основних засобів	326

2.3. Облік витрат на технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів	331
2.4. Облік операцій з оренди транспортних засобів	335
2.5. Облік операцій з вибуття транспортних засобів	341
Питання для контролю знань	344
<i>РОЗДІЛ 3. ОБЛІК ЗАПАСІВ НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ</i>	<i>346</i>
3.1. Облік придбання паливно-мастильних матеріалів	346
3.2. Облік використання паливно-мастильних матеріалів	356
3.4. Облік запасних частин.	361
Питання для контролю знань	367
<i>РОЗДІЛ 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ</i>	<i>369</i>
4.1. Документальне оформлення та облік реалізації послуг з вантажних перевезень	369
4.2. Облік надання послуг з пасажирських перевезень	376
4.3. Облік доходів і витрат діяльності автотранспортних підприємств	387
Питання для контролю знань	393
ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ ДО ЧАСТИНИ I	395
ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ ДО ЧАСТИНИ II	429
ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ ДО ЧАСТИНИ III	435
ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ ДО ЧАСТИНИ I	441
ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ ДО ЧАСТИНИ II	446
ПЕРЕЛІК ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ ДО ЧАСТИНИ III	449
ДОДАТКИ	457

ПЕРЕЛІК СКОРОЧЕНЬ

АЗС — автомобільна заправна станція
АПТ — автомат з продажу товарів (послуг)
АТП — автотранспортне підприємство
БМР — будівельно-монтажні роботи
БПК — банківська платіжна картка
БТІ — бюро технічної інвентаризації
ВМД — вантажна митна декларація
ГКУ — Господарський кодекс України
ДААК — Департамент з питань адміністрування акцизного збору та контролю за виробництвом і обігом підакцизних товарів Державної податкової адміністрації України
ДАБК — державний архітектурно-будівельний контроль
ДАІ — Державна автомобільна інспекція
ДБНД.1.1-1-2000 — державні будівельні норми України
ДК — Державний комітет
ДКЦПФР — Державний комітет цінних паперів і фондового ринку
ДПАУ — Державна податкова адміністрація України
ДСК ТЕСІ — державна система класифікації і кодування техніко-економічної та соціальної інформації
ЕДРПОУ — Єдиний державний реєстр підприємства й організацій України
ЕККА — електронний контрольно-касовий апарат
ЕТ — електронний таксометр
EURO — європейська валюта
ЗІЗ — засоби індивідуального захисту
ЗКР — зведений кошторисний розрахунок
ЗКУ — Земельний кодекс України
ІНКОТЕРМС — міжнародні правила інтерпретації комерційних термінів
КВЕД — класифікація видів економічної діяльності
ККС — комп'ютерно-касова система
КМУ — Кабінет Міністрів України
КОРО — книга обліку розрахункових операцій
КОФ — класифікатор основних фондів
МВД — митна вантажна декларація
МВО — матеріально-відповідальна особа
МВС — Міністерство внутрішніх справ

МШП — малоцінні та швидкозношувані предмети
МЮУ — Міністерство юстиції України
НБУ — Національний банк України
НМДГ — неоподатковуваний мінімум доходів громадян
ОЗ — основні засоби
П(С)БО — Положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ПДВ — податок на додану вартість
ПШХ — підприємство швидкого харчування
РЕКН — ресурсні елементні кошторисні норми
РК — розрахункова квитанція
РРО — реєстратор розрахункових операцій
СБУ — служба безпеки України
СД — спільна діяльність
СЕС — санітарно-епідеміологічна станція
СТО — станція технічного обслуговування
ТЗВ — транспортно-заготівельні витрати
ТТК — товарно-касова книга
ТТН — товарно-транспортна накладна
ФІФО (First In First Out) — метод оцінки товарів
ФКЧ — фіскальний касовий чек
ФФВ — фонд фінансування будівництва
ЦКУ — Цивільний кодекс України

Передмова

Які б зміни не відбувалися в економіці, у напрямках і особливостях діяльності господарюючих суб'єктів, завдання облікової служби чітко визначені. Відтак, вона повинна функціонувати та розвиватись паралельно із удосконаленням системи управління підприємством. Йдеться про широкий діапазон цілей і завдань за усіма аспектами класичного управління та обліку господарських операцій.

Навчальний посібник «Облік в галузях економіки» підготовлений колективом авторів відповідно до затвердженої програми курсу «Особливості обліку в інших галузях господарства». Метою цього курсу є опанування теоретичних основ бухгалтерського (фінансового) обліку з урахуванням його особливостей у галузях народного господарства. Викладання вказаної дисципліни та її вивчення студентами гальмується відсутністю достатньої кількості навчальної літератури і, передусім, — навчальних посібників для студентів вищих навчальних закладів. Як навчальна дисципліна бухгалтерський (фінансовий) облік у галузях покликаний формувати систему знань щодо його організації та методології.

В умовах становлення ринкових відносин в Україні подальшого розвитку набувають такі види діяльності, як торгівля, ресторанне та транспортне господарство, будівництво тощо. Викладання організації обліку в різних галузях економіки є досить проблематичним, тому що, по-перше, за класифікацією видів діяльності нараховують сімнадцять галузей; по-друге, у підприємств з'явилась можливість працювати за різними формами власності; по-третє, вони можуть одночасно займатися кількома видами діяльності.

Тому виникає потреба у викладанні не тільки загальних основ організації облікової діяльності як підґрунтя для одержання знань з бухгалтерського обліку на прикладі промисловості, але також вивчення особливостей за кожним видом діяльності, що впливають на формування інформації в їх системах обліку.

Навчальний посібник орієнтує студентів на опанування методикою та технікою ведення бухгалтерського (фінансового) обліку з урахуванням галузевих особливостей. Відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, плану рахунків, а також із посиланням на діючі законодавчі та нормативні чинники у навчальному посібнику систематизовано методи бухгалтерського обліку власного капіталу, матеріальних і нематеріальних необоротних активів, виробничих запасів, затрат, доходів і фінансових результатів, грошових коштів, розрахунків, зобов'язань тощо. Викладений у доступній для сприйняття та вивчення формі теоретичний матеріал з обліку основних господарських процесів на підприємствах України ілюстровано прикладами та схемами бухгалтерських проведення.

Основна мета цього навчального посібника, складеного згідно з чинним галузевим стандартом вищої освіти «Освітньо-професійна програма підготовки бакалавра» за спеціальностями напрямку 0501 —

«Економіка і підприємництво», спеціальність 6.050100 «Облік і аудит», — допомогти студентам якомога краще опанувати знання з бухгалтерського (фінансового) обліку та його особливостями в окремих, важливих галузях суспільного господарства, а також набути навичок із застосування діючих законодавчих і нормативних чинників, які регулюють облікову сферу діяльності суб'єктів господарювання. Така цільова спрямованість навчального посібника сприятиме формуванню необхідних знань у майбутніх фахівців з бухгалтерського обліку.

За вимогами до підготовки бакалаврів до основних тем, що розкривають особливості обліку в галузях економіки належать:

1. Особливості обліку в торгівлі.
2. Бухгалтерський облік у закладах ресторанного господарства.
3. Бухгалтерський облік у будівництві.
4. Особливості обліку на автотранспортних підприємствах.

Зазначена тематика знайшла відображення у цьому навчальному посібнику.

Навчальний посібник структурований за трьома частинами, що відповідає викладенню особливостей обліку в таких важливих і розвинутих галузях народного господарства, як оптова та роздрібна торгівля, ресторанний бізнес, будівництво, вантажні та пасажирські перевезення. У розрізі частин матеріал викладено за окремими розділами (темами) для найбільш повного розкриття особливостей кожної із наведених у навчальному посібнику галузей.

Самостійна робота студентів, самоконтроль фахових знань є вельми важливим інструментарієм для набуття їх достатнього рівня і забезпечення у майбутньому конкурентоспроможності на ринку праці. З урахуванням таких вимог сучасності до кожного розділу (теми) підручника складено перелік питань для контролю знань. До кожної частини підручника складено тестові завдання та перелік літературних джерел, які використанні при викладенні матеріалу і рекомендуються для самостійного опрацювання студентами при підготовці до практичних занять, іспитів.

При підготовці підручника з вдячністю враховано теоретичні надбання вітчизняних учених, на праці яких зроблено посилання за текстом. Застосовано також елементи навчального та методичного забезпечення курсу «Особливості обліку в інших галузях господарства».

Автори розділів:

В. Ф. Максимова — доктор економічних наук, професор — передмова, розділи 1—4, частина III.

З. В. Кузіна — кандидат економічних наук, доцент — розділ 3, частина I.

Л. М. Стиренко, головний бухгалтер МОНУ — розділ 3, частина I, п. 1

Т. Г. Степова — кандидат економічних наук, доцент — розділи 1, 2, 4, частина I; розділи 1—6, частина II.

Колектив авторів цього навчального посібника висловлює щирі вдячність рецензентам за зроблені змістовні зауваження та поради щодо змісту, структури й оформлення матеріалу.

ЧАСТИНА I

ОБЛІК У ТОРГІВЛІ

Вступ

Торгівля є одним з видів економічної діяльності, яка виконує функції обігу товарів, забезпечуючи їх просування зі сфери виробництва до сфери споживання через сукупність будь-яких операцій купівлі-продажу, обміну, поставки, які передбачають передавання прав власності на товари.

Торговельна діяльність — це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб та громадян щодо здійснення купівлі-продажу товарів з метою задоволення споживача та одержання доходу. Тому такий вид діяльності має ще назву комерційної діяльності. Здійснюється торгова діяльність після державної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності. А для торгівлі окремими товарами (зброєю, лікарськими засобами, алкогольними напоями, тютюновими виробами тощо) потрібна ще ліцензія.

За способом функціонування торгівлю поділяють на внутрішню та зовнішню. Через внутрішню торгівлю забезпечується надходження товарів до споживача в Україні. Зовнішня — це торгівля з іншими країнами. Своєю чергою вона ділиться на експорт та імпорт товарів. Операції з продажу товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності належать до експорту. До імпорту — купівля товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів господарської діяльності.

Торгова діяльність може здійснюватися у оптовій та роздрібній торгівлі, у сфері ресторанного господарства.

У сфері оптової торгівлі відбувається придбання та відповідне перетворення товарів для наступної їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності. До різновидів оптової торгівлі належать товарні біржі, які займаються посередництвом з метою організації оптової торгівлі масовими товарами, сировиною, продукцією виробничо-технічного призначення через надання послуг при підписанні біржових угод, виявлення товарних цін, попиту на товари та інші. Водночас, товарна біржа не має права від свого імені проводити операції купівлі-продажу.

Роздрібна торгівля займається продажем товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків.

Ресторанне господарство належить до сфери виробничо-торгівельної діяльності, в якій виробляють і продають продукцію власного виробництва та закуплені товари, зазвичай, призначені для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього.

Методика бухгалтерського обліку в торговій діяльності дещо збігається з методикою обліку на підприємствах інших видів діяльності — промисловості, сільському господарстві, будівництві, транспорті тощо. На наш погляд, це пов'язано, по-перше, з державним регулюванням бухгалтерського обліку з метою використання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств, по-друге, питання методології бухгалтерського обліку перебувають у компетенції Міністерства фінансів України, яке розробило та затвердило національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, єдиний План рахунків бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. По-третє, деякі об'єкти обліку мають схожі методологічні принципи формування інформації у системі бухгалтерського обліку, наприклад, з поточних рахунків банків, розрахунках з дебіторами чи кредиторами, з оплати праці; визнання та оцінки необоротних активів; первинної оцінки запасів та інші.

З іншого боку, тільки специфікою торгівлі пояснюється різниця між запасами, наприклад, мука, придбана з метою виробництва продукції (хліба) вважається сировиною, а у торгівлі — товаром. Товари у бухгалтерському обліку визнаються запасами у вигляді матеріальних цінностей, які придбані (надійшли) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

Тільки у торгівлі використовують торгівельну націнку для покриття витрат, пов'язаних з просуванням товарних запасів та утворенням доходу підприємств.

Саме тому виникає необхідність у методичній допомозі студентам щодо ознайомлення та вивчення методик з накопичення інформації про рух товарів, витрати, пов'язані з торговельною діяльністю, а також з формування фінансових результатів у торгівлі.

Для полегшення вивчення теми пропонуються глосарій основних термінів, контрольні питання, тести та перелік літератури.

Глосарій

Витрати, пов'язані з фізико-хімічними властивостями товару, на що суб'єкти господарської діяльності не в змозі або майже не в змозі впливати, **називають природними**.

Витрати торговельної діяльності — витрати підприємств, що здійснюють таку діяльність, яка виникає у процесі руху товарів. Вони відображаються одночасно зі зменшенням активів чи збільшенням зобов'язань.

Вільна ціна у торгівлі складається з **первинної вартості**, не залежно від джерел походження (постачальника, засновника, багтеру) та **торгової націнки**.

Дохід — визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу. **Звичайна ціна товару** — ціна товарів, яка визнається сторонами договору. Вважається, що вона відповідає рівню справедливих ринкових цін, за якими товари передаються іншому власнику за умов, що продавець та покупець є незалежними, мають інформацію про ціни, які склалися на ринку ідентичних чи однорідних товарів.

Книга обліку розрахункових операцій (КОРО) — прошнурована і належним чином зареєстрована в органах державної служби України книга, що містить щоденні звіти, які складаються на підставі відповідних розрахункових документів щодо руху готівкових коштів, товарів (послуг).

Оптовий товарообіг — продаж товарів народного споживання підприємствам роздрібною торгівлі, громадського харчування та промисловим підприємствам для переробки і виробничого споживання, а також продаж іншим споживачам. **Форми реалізації товарів:** зі складів оптових баз, транзитом, через товарну біржу, за договором комісії тощо.

Прибуток — сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Реєстратор розрахункових операцій (РРО) — пристрій або програмно-цільовий комплекс, у якому реалізовані фіскальні функції, призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуги), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг). Розрахунковий документ (РД) — документ установленої форми та змісту (касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція, проїзний документ тощо), що підтверджує факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, купівлі-продажу іноземної валюти, надрукований у випадках, передбачених цим Законом, і зареєстрований у встановленому порядку реєстратором розрахункових операцій або заповнений вручну.

Роздрібний товарообіг — продаж товарів населенню, а також продаж товарів організаціям, установам і підприємствам для контингентів населення, що обслуговуються ними, і для їхніх поточних потреб, так званий дрібний опт.

Розрахункова книжка (РК) — належним чином зброшурована та пронумерована книжка, зареєстрована в органах державної податкової служби України, що містить номерні розрахункові квитанції, які видаються покупцям у визначених цим Законом випадках, коли не застосовуються реєстратори розрахункових операцій.

Сфера ресторанного господарства (аналог до терміна «громадське харчування») — вид економічної діяльності суб'єктів (за КВЕД) господарювання із представлення послуг за-

для задоволення потреб споживачів у харчуванні з організацією дозвілля чи без нього в закладах (об'єктах) ресторанного господарства — їдальнях, ресторанах, кафе, барах, буфетах, відкритих літніх майданчиках, кіосках, які мають у розпорядженні окреме приміщення й торгово-технологічне устаткування для готування їжі, обладнані столиками й стільцями для її споживання.

Торговельна діяльність — це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб та громадян щодо здійснення купівлі-продажу товарів з метою задоволення споживача та одержання доходу.

Торгова націнка — джерело відшкодування витрат та утворення доходу підприємств торгівлі.

Тара — всі предмети, в які упаковують або укладають товар.

Форми реалізації — продаж товарів з роздрібною мережі магазинів, аптек, кіосків, лотків, за зразками, на замовлення, на презентації за готівку; у кредит з розстрочкою платежу.

Розділ 1

ТОРГОВЕЛЬНА ДІЯЛЬНІСТЬ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ

1.1. Ціноутворення в торгівлі

Політика ціноутворення є невід'ємною частиною загальної економічної та соціальної політики України. Ціна як економічна категорія характеризує вартість одиниці товару. У торгівлі, як у всьому народному господарстві, застосовуються вільні ціни, державні фіксовані та регульовані ціни, контрактні.

Вільні ціни встановлюються на усі види товарів, за винятком тих, за якими відбувається державне регулювання цін.

Вільна ціна в торгівлі складається з **первинної вартості**, незалежно від джерел походження (постачальника, засновника, бартеру) та **торгової націнки**.

Первинною вартістю товарів, які надійшли від постачальника, називають **собівартість товарів**, яка складається з фактичних сум, сплачених постачальнику згідно з договором без податку на додану вартість (ПДВ), якщо підприємство є платником податку та має право на його відшкодування з бюджету, а якщо ні, то до собівартості включають і непрямі податки; транспортно-заготівельні витрати (ТЗР); інші витрати, які пов'язані з надходженням товарів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні до реалізації.

Первинна вартість товарів, які внесені засновником до статутного капіталу чи одержані безкоштовно, визнається на рівні **справедливої вартості**.

Первинна вартість одиниці товару, одержаного за результатами обміну на подібні товари, дорівнює балансовій вартості переданих товарів. Якщо балансова вартість таких товарів перевищує справедливую вартість, то первинною буде справедлива вартість. Якщо обмін здійснюють на не-подібні товари, то первинна дорівнює справедливій вартості.

Не включають до первинної вартості товарів, а відносять до поточних витрат понаднормативні втрати та нестачі товарів; проценти за позики банків; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати, непов'язані з рухом товарів.

Торгова націнка включається до ціни товару, і якщо вона реалізується у ціні товару, то, з одного боку, вона є джерелом відшкодування

витрат, з другого — утворенням доходу підприємств торгівлі чи громадського харчування. Розмір торгової націнки залежить від виду торгівлі, витратоємності товару, попиту та пропозиції на ринку.

Поряд з необхідністю покриття операційних витрат та отримання прибутку при здійсненні торгового процесу необхідно враховувати термін реалізації та придатності товару. На більшість товарів продовольчої групи, косметики такі терміни встановлюють виробники.

Цінами управляють. Зниження цін можна проводити через уцінку товарів, які не мають збуту більш ніж три місяці та на які відсутній попит, а також, які втратили свою первинну якість чи пов'язані з сезонними та іншими коливаннями споживчого попиту на товари. Підприємства торгівлі з метою привернути до себе покупців практикують знижки з продажною чи роздрібною ціною. Зазвичай, заради збільшення чисельності покупців, знижки встановлюються за умов покупки більш ніж на якусь кількість, вартість, чи скорочений термін оплати, чи за безготівковими рахунками за платіжними картками.

Державне регулювання пов'язано з встановленням **фіксованих цін** на такі товари, які мають вирішальне соціальне значення (хліб, сіль...) чи виробляються монополістами ринку (тютюнові, горілчані...).

Експортно-імпортні операції оформляють контрактами, а розрахунки здійснюють за **контрактними цінами**, за умовами світового ринку. Вартість товарів за контрактом (в грн) має назву **фактурної вартості**. Вартість товарів, які пройшли митницю України та включають, крім фактурної вартості, деякі витрати, пов'язані з надходженням товару, називають **митною вартістю**.

Заради контролю за цінами, з 1.01.04 виробники та імпортери підакцизних товарів повинні розраховувати максимальні роздрібні ціни на свій товар через декларацію таких цін.

Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» введено термін «**звичайна ціна товару**». Звичайною визнається ціна товарів, яка визнається сторонами договору. Вважається, що вона відповідає рівню справедливих ринкових цін, за якими товари передаються іншому власнику за умов, що продавець і покупець є незалежними, мають інформацію про ціни, які склалися на ринку ідентичних чи однорідних товарів.

Кабінет Міністрів має право встановлювати методологію визначення звичайної ціни товарів, які продають природні монополісти чи за методом ціни перепродажу — ціна, за якою покупці перепродають у випадках подальшого продажу з обліком фактичних витрат, які понесли покупці (без ціни покупки) та прибутку; чи за методом «витрати плюс» — сума фактичних витрат, пов'язаних з покупкою, продажем, транспортуванням, зберіганням тощо.

Ст. 23 Закону України «Про підприємства в Україні» встановлено право підприємств реалізувати свою продукцію за цінами та тарифа-

ми, які встановлені такими підприємствами самостійно чи на договірній основі. Водночас, при веденні податкового обліку, право платника на самостійне встановлення цін та тарифів регламентується правилами, встановленими податковим законодавством.

При складанні угод між непов'язаними особами враховуються знижки чи надбавки до ціни. Знижки надаються з різних причин: втрати якості товару; закінчення терміну зберігання, реалізації, збуту неліквідних чи низько ліквідних товарів. Надбавки пов'язані з продажем ексклюзивних моделей, нових зразків у цілях ознайомлення покупців. В оптовій торгівлі ціноутворення пов'язано з оптовими торговими націнками, які мають бути більшими, ніж витрати цього торгового ланцюжка на прибуток від доходу.

Роздрібні ціни на товари народного споживання — це ціни на товари не виробничого вжитку, за якими їх продають, незалежно від форми розрахунків, безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання. Ціна продажу формується з ціни покупки товару та роздрібною націнкою, незалежно від того, хто є постачальником, чи виробник, чи оптовий посередник.

Підприємства ресторанного господарства реалізують покупні товари та свою продукцію за цінами продажу. Ціна продажу включає також торгові націнки, але вони мають бути вищими, ніж у роздрібній торгівлі, бо підприємствам ресторанного господарства потрібно не тільки реалізувати, але й виробити страви та організувати їх споживання.

Згідно з вимогами облікової політики:

- підприємства оптової торгівлі повинні вести облік товарів за обліковими цінами — **цінами покупки чи цінами продажу;**
- у ресторанному господарстві — **за цінами покупки та цінами продажу;**
- у роздрібній торгівлі — **тільки за цінами продажу.**

Розглянемо структуру цін на прикладі. Припустимо, що товар «Сік полунично-яблучний» 1л пройде всіма відомими ланцюгами торгівлі. Приклад формування цін наведено в таблиці 1.1. Деякі показники умовні.

Так, Одеським консервним заводом дитячого харчування виробляється сік натуральний без консервантів у тетрапакетах, ємністю 1л. Припустимо, що відпускна продажна ціна виробника за один пакет дорівнює 3 грн 60 коп.

Вартість складається з таких основних елементів ціни продажу:

- ◆ виробничої собівартості — 2,73 грн,
- ◆ прибутку — 0,27 (рентабельність 10 %),
- ◆ ПДВ — 0,60 грн

Оптова база, купує товар за покупною вартістю (продажною для виробника), реалізує з оптовою націнкою — 0,57. Оптова націнка — додаткова вартість, тому треба нараховувати ПДВ — 0,11 ($0,57 \times 20\%$).

Таблиця 1.1

РОЗРАХУНОК ЦІНИ ПРОДАЖУ

Підприємства	Перший варіант		Другий варіант	
	Показники	Сума, грн	Показники	Сума, грн
01 Одеський консервний завод літнього харчування (ОКЗ/ДХ)	02	03	04	05
	Собівартість	2,73	Собівартість	2,73
	Рентабельність 10 %	0,27	Рентабельність 10 %	0,27
	Разом	3,00	Разом	3,00
	ПДВ 20 %	0,60	ПДВ 20 %	0,60
	Відпускна продажна ціна	3,60	Відпускна продажна ціна	3,60
	Покупна вартість без ПДВ	3,00	Без послуги оптової ланки	
	ПДВ 20 %	0,60		
	Оптова націнка 19 %, без ПДВ	0,57		
	ПДВ 20 %	0,11		
Оптова база	Відпускна продажна ціна	4,28		
	Покупна вартість без ПДВ	3,57	Покупна вартість без ПДВ (з заводу)	3,00
	ПДВ 20 %	0,71	ПДВ	0,60
	Торгова націнка 27 %, без ПДВ	0,97	Торгова націнка 51 %, без ПДВ	1,53
	ПДВ 20 %	0,19	ПДВ 20 %	0,31
	Ціна продажу	5,44	Ціна продажу	5,44
	Покупна вартість без ПДВ (з бази)	3,57	Покупна вартість без ПДВ (з заводу)	3,00
	ПДВ	0,71	ПДВ	0,60
	Торгова націнка 50 % без ПДВ	1,79	Торгова націнка 79 % без ПДВ	2,36
	ПДВ 20 %	0,36	ПДВ 20 %	0,47
Роздрібний магазин	Ціна продажу	6,43	Ціна продажу	6,43
Кафе-бар				

Вартість складається з таких основних елементів ціни продажу:

- виробничої собівартості — 2,73 грн,
- прибутку — 0,27 (рентабельність 10 %),
- ПДВ — 0,60 грн

Оптова база, купує товар за покупною вартістю (продажною для виробника), реалізує з оптовою націнкою — 0,57. Оптова націнка — додаткова вартість, тому треба нараховувати ПДВ — 0,11 ($0,57 \times 20\%$).

Продажна ціна — 4,28 ($3,60 + 0,57 + 0,11$), як у прикладі. Якщо зауважити, що ПДВ закладено у торгову націнку, то реальна націнка буде не 0,57, а 0,49 та ПДВ — 0,10, а продажна ціна не 4,28, а 4,17 грн В обліковій політиці підприємства слід чітко визначитися щодо цього питання.

Якщо сік надійшов з оптової бази за ціною 4,28, то ціна продажу в роздрібній торгівлі зростатиме на суму торгові надбавки та ПДВ до неї, розрахункова ціна складатиметься таким чином: $4,28 + 0,97 + 0,19 = 5,44$.

Для роздрібної торгівлі та підприємств ресторанного господарства можна змінити варіанти надходження товарів.

Так, припустимо, що товар завезено з заводу. На заводі така продажна ціна — 3,60 грн, але, якщо попит у магазині не знизився, то реалізацію продовжують за ціною 5,44 грн. Роздрібна торгівля має більшу економічну вигоду, бо торгова націнка зросла з 0,97 грн до 1,53 грн на кожній пачці соку.

Далі, за прикладом підприємство ресторанного господарства тотожно роздрібній торгівлі, крім розміру торговельної надбавки, вона вища, ціна продажу — 6,43 грн за 1 л. Один стакан (200 г) соку у барі коштує 1,29 грн ($6,43 \text{ грн} : 5$).

Достовірна інформація про ціни та їх складові формується у системі бухгалтерського обліку.

1.2. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку товарів

Облік товарів у торговельних підприємствах регламентується Положенням про порядок реалізації і ведення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з продажем товарів, затверджених Міністерством фінансів та Міністерством юстиції України від 5 червня 1993 року № 414/401.

За Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцією до його застосування для обліку руху товарів, які надійшли на підприємство торгівлі чи громадського харчування з метою продажу, використовують синтетичний рахунок першого порядку 28 «Товари». На промислових підприємствах теж використовують цей рахунок,

якщо обліковують матеріали, продукти, комплектуючі, вартість яких не може включатися до собівартості готової продукції, а реалізується покупцеві окремо.

На рахунка 28 «Товари» торгові підприємства також ведуть облік покупної тари під товаром чи порожньої, крім тари інвентарної, для якої Планом рахунків призначений субрахунок 115 «Інші необоротні матеріальні активи», субрахунок «Інвентарна тара» та тари і тарних матеріалів на субрахунку 20 «Виробничі запаси», субрахунок 204 «Тара і тарні матеріали».

До рахунка 28 «Товари» Планом рахунка передбачені такі субрахунки:

281 «Товари на складі» — для обліку руху товарних запасів на оптових і розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

282 «Товари в торгівлі» — для обліку надходження та реалізації на підприємствах роздрібною торгівлі та громадського харчування (магазинах, кіосках, буфетах та ін.).

283 «Товари на комісії» — ведеться облік товарів, переданих на комісію за договором комісії чи за іншим цивільно-правовим договором, які не передбачають переходу права власності на цей товар до їх продажу. Аналітичний облік ведеться за видами товарів та підприємства (особи) — комісіонера.

284 «Тара під товарами» — на цьому субрахунку ведеться облік наявності та руху тари як під товарами, так і порожньої. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середньообліковими цінами, які встановлює керівник підприємства за видами (групами) тари і ціни на тару. Різниця між цінами придбання і середньообліковими цінами на тару відноситься на субрахунку 285 «Торгова націнка».

285 «Торгова націнка» — рахунок використовують, переважно, підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами. На ньому відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів.

По кредиту субрахунку 285 «Торгова націнка» відображається збільшення суми торговельної націнки, по дебету — зменшення (списання).

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

289 «Транспортно-заготівельні витрати» — ведеться облік транспортно-заготівельних витрат, які не включені до собівартості оприбуткованих товарів.

Зазначимо, що за П(с)БО 9 визначено два методи обліку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ):

- перший — сума ТЗВ включається до собівартості товару;
- другий — сума ТЗВ рахується на окремому субрахунку загальною сумою.

Сума транспортно-заготівельних витрат, відбитих на цьому субрахунку за місяць, розподіляється між сумою залишку товарів на кінець місяця та сумою товарів, які були реалізовані чи вибули з інших причин у звітному місяці. До звітності (Баланс ф. № 1) включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28 «Товари».

Для обліку товару, прийнятого на умовах комісії продажу застосовують забалансовий рахунок 024 «Товари, прийняті на комісію».

Якщо оптове підприємство за договором «комісії на покупку» виступає «комісіонером», а інше підприємство «комітентом», тоді товар, який надійшов від постачальника в комору комісіонера, обліковують на забалансовому рахунку 025 «Майно в довірчому управлінні».

Узагальнення інформації про собівартість реалізованих товарів ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації», субрахунок 2 «Собівартість реалізованих товарів». Собівартість реалізованих товарів — це первинна вартість товарів, що вибули.

Незалежно від прийнятого методу оцінки, про який зазначено у обліковій політиці підприємства, списання реалізованих товарів за собівартістю на підприємствах оптової торгівлі відображають записами:

по дебету субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів»
з кредиту рахунка 281 «Товарі на складі».

Кредитується субрахунок 902 у кінці місяця (звітного періоду) на суму списаної собівартості реалізованих товарів за дебетом субрахунка 791 «Результат основної діяльності».

Таким чином, сальдо на субрахунку 902 відсутнє.

Усі інші витрати, не пов'язані з собівартістю реалізованого товару, узагальнюються на таких рахунках поточних витрат:

92 «Адміністративні витрати»,

93 «Витрати на збут»,

94 «Інші витрати операційної діяльності».

Питання для контролю знань

1. *Що таке торгова діяльність?*
2. *Скільки видів торговельної діяльності? Чим вони різняться?*
3. *Які види цін в оптовій торгівлі, їх складові?*
4. *За якими цінами ведуть розрахунки з експортно-імпортних операцій?*
5. *Що таке «звичайна» ціна товару?*
6. *Яка різниця між знижками, націнками та цінами реалізації?*
7. *З яких причин покупцеві надають знижки?*
8. *Чим відрізняється ціна покупки від ціни продажу?*
9. *На якому рахунку обліковують собівартість реалізованих товарів?*

10. Назвіть рахунки бухгалтерського обліку, на яких узагальнюються інші витрати, не пов'язані з собівартістю реалізованого товару.
11. Наведіть характеристику рахунка бухгалтерського обліку «Товари».
12. Для чого призначено рахунок 024?
13. Які витрати належать до транспортно-заготівельних?
14. Назвіть основні елементи рахунка 285 «Торгова націнка»
15. Поясніть, коли до первинної вартості товару відносять суму ПДВ.
16. Які втрати не відносять до первинної вартості товарів?
17. На якому субрахунку ведеться облік товарів, переданих на комісію?

Розділ 2

ОБЛІК ТОВАРІВ У ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ

2.1. Система первинних документів

До оптової торгівлі товари надходять з різних джерел: від промислових, сільськогосподарських підприємств, інших оптових баз, як юридичних, так і фізичних осіб. Не зважаючи на різноманітні джерела, поставки товару здійснюються на основі договорів чи контрактів між торговим підприємством і постачальником. Вони мають юридичну силу.

Основні реквізити в договорах (контрактах) повинні давати такі дані: найменування сторін; назву товару, його стислу характеристику; умови надходження; терміни поставки; кількість та одиницю виміру; ціну; порядок розрахунку та перелік санкцій, які мають бути використані при невиконанні зобов'язань. Ця інформація потрібна не тільки для здійснення контролю за своєчасним виконанням зобов'язань сторін, а для достовірного відображення в обліку первинної вартості товару та розрахунків з постачальниками, бюджетом тощо.

Правильна організація надходження, своєчасне оформлення первинних документів забезпечують збереження товарів, виключають чи зводять до мінімуму понаднормативні втрати та розкрадання.

Постачальники товару, незважаючи на форми реалізації, повинні супроводжувати товар товарно-транспортними накладними чи фактурами, накладними, а на деякі товари мають бути сертифікати, посвідчення якості, ярлики тощо. На переміщення підакцизних товарів з першого листопада 2004 року прийнята нова форма товарно-транспортної накладної, яка затверджена наказом Мінтранспорту України від 17.08.04 р. № 736 (Постанова КМУ від 15.10.04 р. № 1367. Вступило в силу 15.10.04 р.).

Так, наприклад, якщо представник торговельного підприємства за дорученням одержує товар на складі постачальника, за умов поставки «франко-завод», то зобов'язання продавця щодо поставки вважається виконаним після того, як він надав покупцеві товар на своєму підприємстві (тобто на заводі, фабриці, складі і т.д.). Зокрема, продавець не відповідає за вантаження товарів при наданні покупцем транспортних засобів. Але продавець зобов'язаний поставити товар відповідно до умов договору купівлі-продажу з наданням торгового рахунка-фактури або еквівалентного йому електронного повідомлення, а також будь-якого іншого свідоцтва відповідності, потреба в якому може виникнути та котре передбачене договором.

Разом із первинними документами на товар постачальник виписує податкову накладну, в якій підтверджує реалізацію товару з ПДВ за встановленою ставкою, із зазначенням суми ПДВ чи без ПДВ.

Покупець, з іншого боку, зобов'язаний сплатити ціну, передбачену в договорі купівлі-продажу; прийняти поставку товару, нести всі ризики знищення або пошкодження товару. Покупець, незалежно від варіантів надходження товару, зобов'язаний забезпечити їх надходження відповідно до діючих Інструкцій про порядок придбання продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання за кількістю та якістю.

Якщо, при надходженні товару будуть виявлені невідповідності до показників у документах постачальника, тоді ці факти розбіжності оформлюють актом приймання. Тобто, надходження товару фіксується за фактичною наявністю. При прийманні товару може бути виявлена нестача понад норми природного збитку, тоді складають акт про встановлену розбіжність у кількості та якості при прийманні товарно-матеріальних цінностей за типовою формою в трьох екземплярах.

Перший екземпляр акта із супровідними документами передають у бухгалтерію, другий разом із претензійним листом направляють постачальнику або транспортній конторі, що доставила вантаж, третій — залишається у матеріально-відповідальних осіб. У випадку ушкодження товару під час перевезення автомобільним транспортом оформляють акт, що додається до товарно-транспортної накладної. Форма акта наведена в затвердженому наказі Мінтранспорту України № 363 від 14.10.97 р. (Правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні).

Підставою для висування претензії залізниці, за нестачі вантажу, є складений комерційний акт (Правила складання акту, затвержені Наказом Міністерства транспорту України від 28.05.02 р. № 334).

Реалізують товари як за готівку, так і з розрахунком у безготівковій формі. Оптове підприємство виступає у ролі постачальника, тому документування товарних операцій відбувається, як і у випадку надходження товару, коли оптове підприємство виступає покупцем.

Підставою для реалізації товарів є договори, контракти, які укладені з покупцями: роздрібною торговою мережею, підприємствами виробниками, фізичними особами та таке інше. Виписані оптовим підприємством товарно-транспортні накладні, фактури, рахунки — підтверджують списання товару, тари, надання транспортних послуг за продажною вартістю, а податкові накладні — виникнення зобов'язання за ПДВ.

У документах постачальників, крім товару, окремо вказують кількість та вартість тари. Тара повинна бути оприбуткована матеріально-відповідальною особою за тими самими ознаками, які наведені у документі постачальника. Якщо фактична кількість, якість, ціна й маркування тари не збігаються з даними документами постачальника, то складають акт про відхилення. У випадку, якщо тара під товаром не

зазначена у документах постачальника, її треба теж оприбуткувати за актом. Якщо вартість тари включена до ціни товару, то у документах постачальника зазначено «Тара без ціни».

Матеріально-відповідальні особи повинні вести облік тари за кількістю та номенклатурою, а інвентарну ще й за постачальниками. Облік тари на складі, як і товару, ведуть у книгах чи картках складського обліку. Згідно з діючою класифікацією тари, її бухгалтерський облік повинні вести за видами: тара дерев'яна; з картону; металева; скляна; з пластмаси; з тканини та нетканих матеріалів.

У встановлені терміни матеріально-відповідальні особи передають первинну документацію до бухгалтерії у вигляді товарного звіту чи реєстру за всіма приходними та видатковими документами. Перевірені звіти та документи до них є основою для відображення руху товарів і тари на рахунках бухгалтерського обліку.

Порядок організації обліку товарів на складі залежить від способу їх зберігання сортового чи гуртового. При сортовому способі товари зберігають за їх видами. Ведеться складський облік надходження, вибуття та залишків у картках за кількістю та вартістю товару.

Картки відкриваються на кожен вид товару (сорт, артикул). Замість карток облік товару на складі можна вести у книгах складського обліку. Після кожного випадку руху товарів виводять залишок товарів у натуральних показниках.

У бухгалтерії теж відкривають такі картки, але, крім натуральних показників, у них проставляють ціну і вартість товарів. Записи в них проводять за тими самими первинними документами (прибутковими та видатковими документами), які здані комірниками та за якими були здійснені записи на складі, тому недоліком цього методу є дублювання інформації.

Найбільш вдалим вважається сальдовий метод обліку товарів. При сальдовому методі на складі ведеться облік товарів у картках тільки за кількістю, а в бухгалтерії на кожне перше число місяця роблять записи у сальдову відомість за ціною, кількістю та вартістю за кожним найменуванням товару, звіряють із залишками звіту комірника.

За гуртовим способом товари зберігають за окремими партіями. На кожному партію відкривають гуртову картку та товарний ярлик для запису в них даних про наявність товару, який надійшов та його реалізацію. Гуртові картки закривають після того, як товари певної партії повністю відпущені зі складу.

2.2. Облік надходження товарів на підприємства оптової торгівлі

Різноманітні джерела надходження товарів потребують різних варіантів обліку. Розглянемо їх у такому порядку:

- надходження товару від вітчизняного постачальника — виробника, від нерезидента та за результатами інвентаризації;
- надходження від фізичної особи (приватного підприємця);
- як внесок до статутного капіталу;
- на комісію;
- через товарну біржу;
- від покупця (повернення товару).

Так як бартерні операції пов'язані з обміном товарно-матеріальних цінностей (надходженням та реалізацією) розглянемо їх окремо.

Облік надходження товару від вітчизняного постачальника — виробника. Товари, при надходженні від постачальників обліковують за первісною вартістю. Порядок визначення первинної вартості товарів (запасів) наведено у ПБУ 9 «Запаси». Але для кожного випадку надходження товару може бути окремий порядок визначення первинної вартості. Так, первинна вартість товару завезеного постачальником за його рахунок та оприбуткованого на склад торгового підприємства, буде складатися з вартості товару та вартості витрат на їх транспортування (без ПДВ).

Якщо постачальник є платником податку на додану вартість, а покупець ні, то первинна вартість товару буде збільшена на суму ПДВ, як з вартості товару, так і з вартості транспортної послуги. За надходження товару від постачальника безкоштовно, наприклад, для вивчення споживчого попиту — первинною вартістю буде справедлива вартість товару, який надійшов, з одного боку, а з другого — у підприємства виникне доход від операційної діяльності. Таким же чином відображують вартість товарів, виявлених як надлишки за результатами проведеної інвентаризації.

Слід мати на увазі, що при придбанні товарів від постачальника у підприємства-покупця, який є платником податку на прибуток, в обліку для цілей оподаткування мають бути відображені валові витрати.

Датою виникнення валових витрат за Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» є дата, яка збігається з податковим періодом, протягом якого відбулася будь-яка подія, здійснена раніше: чи дата списання коштів з банківських рахунків платника податку в оплату товарів, чи дата оприбуткування платником податку товарів без ПДВ.

У разі здійснення передоплати валові витрати виникають у момент перерахування коштів у випадку, якщо цінності придбані у постачальника-платника податку на прибуток. Своєю чергою, якщо передоплата надана постачальнику — не платнику податку на прибуток, то датою визнання валових витрат є дата оприбуткування товарів.

Згідно з Законом України «Про податок на додану вартість», об'єктом оподаткування є операції за договірною вартістю товару, та-

ри, транспортних послуг. Якщо за договором тара має бути повернена (не пізніше трьох років), то її вартість не буде оподатковуватися ПДВ.

Право на податковий кредит при придбанні товарів можна використувати тільки у випадку, коли вартість таких товарів включається до складу валових витрат. При здійсненні операцій, які не є об'єктом оподаткування або які звільнено від оподаткування, суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів, вартість яких включається до складу валових витрат, відносяться до складу валових витрат і до податкового кредиту не включаються.

Якщо придбані товари частково використовуються в оподаткованих операціях, а частково — в неоподатковуваних, то до суми податкового кредиту включається та частка сплаченого (нарахованого) податку, яка відповідає частці використання таких товарів у оподатковуваних операціях звітного періоду. Коли платник придбає товари, вартість яких не належить до складу валових витрат обігу, податки, сплачені у зв'язку з таким придбанням, відшкодовуються за рахунок відповідних джерел і до складу податкового кредиту не включається.

Не дозволяється включати до податкового кредиту будь-які витрати зі сплати податку, не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями. Операції, за якими підприємство має чи не має право на податковий кредит зафіксовані у реєстрі отриманих та виданих податкових накладних. Облік операцій з придбання товару наведений у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРУ
ВІД ВІТЧИЗНЯНОГО ПОСТАЧАЛЬНИКА, грн**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
Надходження товару від вітчизняного постачальника, платника ПДВ за умов передоплати						
1	Проведена передоплата постачальнику за товар, тару та транспортні послуги	3600,0	371	311,301	3000,0	
2	Нараховані ПДВ	600,0	641	644		
3	Оприбутковані товари, які надійшли від постачальника	2850,0	281	631		
4	На суму ПДВ	570,0	644	631		
5	Оприбуткована тара під товаром (незворотна)	100,0	284	631		

Продовження табл. 2.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
6	На суму ПДВ	20,0	644	631		
7	Транспортні витрати	50,0	289	631		
8	На суму ПДВ	10,0	644	631		
9	Проведене зарахування передоплати	3600,0	631	371		
Надходження товару від вітчизняного постачальника, платника ПДВ, за умов наступної оплати						
1	Оприбутковані товари за рахунком постачальника	3420,0	281	631	2850	
2	На суму податкового кредиту з ПДВ	570,0	641	631		
3	Оприбуткована тара (незворотна)	100,0	284	631	100	
4	Сума ПДВ	20,0	641	631		
5	Транспортні витрати	50,0	289	631	50	
6	Сума ПДВ	10,0	641	631		
7	Проведені розрахунки з постачальником:	3600,0				
	з поточного рахунка (чи готівкою підзвітною особою)		631 631	311, 301 372		
Надходження товару від вітчизняного постачальника, який не є платником ПДВ за умов передоплати						
1	Проведена передоплата за рахунком постачальника	3600,0	371	631		
	Оприбутковані:					
	товари	3420,0	281	631		
	тара	120,0	284	631		
	транспортні витрати	60,0	289	631		
3	Зарахована передоплата	3600,0	631	371		
Надходження товару від вітчизняного постачальника, який не є платником ПДВ, за умов наступної оплати						
1	Оприбутковані:					
	товари	3420,0	281	631		
	тара	120,0	284	631		
	транспортні витрати	60,0	289	631		

Закінчення табл. 2.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
2	Проведені розрахунки з постачальником:					
	з поточного рахунка (чи підзвітною особою)	3600,0	631 631	311 372		
Надходження товару від вітчизняного постачальника, платника ПДВ, за умови, якщо торгове підприємство не є платником ПДВ						
1	Оприбутковані:					
	товари	3420,0	281	631		
	тара	120,0	284	631		
	транспортні витрати	60,0	289	631		
2	Проведені розрахунки з постачальником:					
	з поточного рахунка (чи підзвітною особою)	3600,0	631 631	311 372		
При безоплатному надходженню товару						
1	Оприбутковані за справедливою вартістю:					
	товари	3420,0	281	718		3420,0
	тара	120,0	284	718		120,0
За результатами інвентаризації виявлені надлишки						
1	Оприбутковані за справедливою вартістю:					
	товари	3420,0	281	719		3420,0
	тара	120,0	284	719		120,0

Облік товару, який надійшов від постачальника — приватного підприємця. Розрахунки проводять як за готівку, так і за безготівкові кошти. За готівку через підзвітну особу, яка підтверджує надходження товару розрахунковою квитанцією чи касовим чеком РРО. Сума розрахунка з одним постачальником не може перевищувати десять тисяч гривень на день.

Якщо постачальник має право на торгівлю без касових апаратів (платник єдиного податку) він має видати товарний чек, у якому

вказати таке: дату, прізвище, номер державної реєстрації та у податковій інспекції з ПДВ, назву товару, одиницю виміру, ціну, кількість, суму без ПДВ, суму ПДВ та суму з ПДВ; підпис. Крім того, підприємцю-покупцю потрібні копії свідоцтва державної реєстрації, свідоцтва про реєстрацію платника ПДВ та платника єдиного податку чи податкове посвідчення про сплату податку з доходів фізичної особи, за період, в якому реалізується товар. Основні операції наведені в таблиці 2.2.

Облік внеску до статутного капіталу. Товари, які оприбутковані як внесок до статутного капіталу оцінюються засновниками за узгодженою вартістю — справедливою. Вона і буде первинною, без ПДВ. У податковому обліку надходження товару за цим джерелом признається валовими витратами, за мінусом ПДВ, який вважається податковим кредитом. Якщо вартість товару вища за частку внеску, то різниця збільшує додатковий капітал підприємства.

Таблиця 2.2

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ
З НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРУ ВІД ПРИВАТНОГО ПІДПРИЄМЦЯ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Оприбутковані товари, які надійшли від постачальника — приватного підприємця не платника ПДВ	500,0	281	631	500,0	
2	Проведені розрахунки з постачальником за готівку	500,0	631	372		
3	З поточного рахунка проведена передоплата приватному підприємцю — платнику ПДВ	600,0	371	311		
4	Податкові розрахунки	100,0	641	644		
5	Оприбутковані товари	500,0	281	631	500,0	
6	Сума податкового кредиту	100,0	644	631		
7	Зарахована передоплата	600,0	631	371		

Операції з ввезення (пересилання) на митну територію України товарів як внеску до статутного капіталу юридичної особи в обмін на емітовані їм корпоративні права оподатковуються ПДВ за загальним положенням. Операції наведені у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРУ
ВІД ПРИВАТНОЇ ОСОБИ ЯК ВНЕСКІВ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Оприбутковані товари за вартістю, яка дорівнює частці засновника	8000,0	281	46	8000,0	
2	Податковий кредит	1600,0	641	46		
3	Оприбутковані товари на вартість, яка більша ніж частка засновника	1000,0	281	421		
4	Податковий кредит на товари, які віднесені до додаткового капіталу	200,0	641	421		

Облік товарів, що надійшли через товарну біржу. Як раніше було зазначено, на оптові підприємства товари можуть надходити через товарну біржу. Товарна біржа для своїх членів через брокерські послуги за договорами комісії та на умовах комісійної винагороди виконує товарні операції з надходження товару на склад біржі та його реалізацію брокерами оптовим підприємствам. Основні операції наведені у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ
З НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРУ ЧЕРЕЗ ТОВАРНУ БІРЖУ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Перераховані кошти товарній біржі в оплату за товар	3600,0	631, 685	311		
2	Надійшли товари від товарної біржі	3000,0	281	631, 685	3000,0	
3	Зараховано суму податкового кредиту	600,0	641	631, 685		
4	Послуги брокерської контори включені до вартості товару	200,0	281	631, 685	200,0	
5	ПДВ на послуги	40,0	641	631, 685		
6	Проведені розрахунки з брокерською конторою	240,0	631, 685	311		

Облік надходження товарів при використанні журнальної форми обліку, ведеться за дебетом рахунка 28 «Товари» у відомості 3.3 аналі-

тичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками та 5.1 «Аналітичного обліку запасів», які наведені у додатках 1—2.

2.3. Облік реалізації та повернення товарів

До оптового товарообігу включають продаж товарів народного споживання підприємствам роздрібною торгівлі, громадського харчування та промисловим підприємствам для переробки і виробничого споживання, а також продаж іншим споживачам.

Синтетичний облік реалізації товарів ведуть на рахунка 70 «Доходи від реалізації», субрахунок 702 «Доход від реалізації товарів». Незалежно від форм розрахунків та часу оплати — за передоплатою чи після надходження товару до покупця, у кредиті рахунка 702 «Доход від реалізації товарів» відображають продажну вартість реалізованих товарів, у дебеті — нараховану суму податкового зобов'язання з ПДВ, а також різницю між кредитовим і дебетовим оборотами, яку називають «чистий доход від реалізації товару». Аналітичний облік за цим субрахунком ведеться за формами реалізації. Для узагальнення інформації про доходи від реалізації продукції ведеться журнал 6 за кредитом рахунка 702 «Доход від реалізації товарів». Дані про окремі складові доходів підприємства накопичуються у другому розділі журналу «Аналітичні дані про доходи».

Розрахунки з покупцями ведуть на активному рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» за двома субрахунками. 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» призначені для групування інформації про реалізацію товару та розрахунків по них у межах України, 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» використовують у випадку обліку розрахунків з покупцями за реалізацію товару на експорт. За дебетом цих субрахунків відображують фактичне передавання товару покупцю та кредитують на суму сплати чи зарахування передоплати.

Синтетичний облік розрахунків з покупцями, за кредитом рахунка, здійснюється при журнальній формі обліку в журналі 3 «Облік розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань» на підставі підсумкових даних відомості та первинних документів (додаток 3).

«Відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками» призначена для аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантажені товари, що відображається на рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». Підсумки граф цієї відомості (за місяць) переносяться до розділу 1 журналу 3 «З кредиту рахунка 36» у дебет рахунків. Аналітичний облік ведеться лінійним методом, що дозволяє мати не тільки інформацію про конкретного покупця, а й по кожному документу, який підтверджує дату виникнення заборгованості та її вартості (додатки 4—5).

Товарні операції з реалізації пов'язані з оподаткуванням. Об'єктом оподаткування ПДВ є:

- операції продажу товарів на митній території України;
- вивезення (пересилання) товарів за межі митної території України для їх споживання за межами митної території України. До реєстру виданих податкових накладних заносять інформацію про операції, що оподатковуються за ставкою 20 % чи 0 %, а також операції, які не є об'єктом оподаткування чи звільняються від оподаткування. Датою виникнення податкових зобов'язань вважають дату, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше, або дата відвантаження товарів, або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок продавця як оплата товарів.

Як було зазначено раніше, оптові підприємства реалізують товари за відпускними — продажними цінами, які вищі від первинної вартості на торговельну націнку. Але списують реалізовані товари за собівартістю за одним з методів, визначених ПБО 9 «Запаси»: ідентифікованої собівартості;

середньозваженої собівартості; ФІФО.

Однчасне застосування декількох методів оцінки товарів припускається на одному підприємстві, коли можна визначити різницю в умовах використання товару, наприклад, меблі, кондитерські вироби, транспорт, крупи та таке інше.

При використанні методу ідентифікованої собівартості вартість відпущених товарів збігається з їх фактичною собівартістю.

Метод середньозваженої собівартості передбачає, що собівартість кожної одиниці запасів визначається шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця і вартості отриманих протягом місяця запасів на їх сумарну кількість.

Метод ФІФО базується на принципі першочерговості руху товару: собівартості перших товарів за часом надходження (першим прийшов — першим пішов). Облік списання вартості товарів за методом ФІФО проводиться за кожною наступною операцією з надходження та вибуття, чи за звітний період загалом. Для оптових підприємств використання такого методу, на наш погляд, більш доцільно, ніж інші, тому що номенклатура товару невелика, спеціалізована, а використання комп'ютерної техніки дає можливість обліковувати товари за всіма характеристиками.

При застосуванні різних методів оцінки собівартість товарів буде різною, що буде впливати на фінансові результати.

З метою податкового обліку, платники податку з 1 січня 2005 р. на свій вибір мають можливість здійснювати оцінку вибуття товарів за методами бухгалтерського обліку, які зазначені у П(с)БО 9 «Запаси».

У оптовій торгівлі застосовуються різні форми реалізації товарів: зі складів оптових баз, транзитом, через товарну біржу, за договором комісії тощо. Послідовно розглянемо облік реалізації товарів за різних умов, які визначаються договорами та контрактами:

- облік реалізації товару покупцям — роздрібній торгівлі;
- складський товарообіг;
- облік реалізації товару транзитом;
- облік реалізації товару приватному підприємцю;
- облік товару, переданого на комісію;
- облік реалізації товару своєму працівнику;
- облік реалізації товару через товарну біржу;
- облік реалізації товару на експорт;
- облік товару, переданого до статутного капіталу іншому підприємству;
- облік безоплатного передавання товару пов'язаній особі;
- облік продажу товару в рамках програми міжнародної технічної допомоги.

Схема руху товарів та розрахунків при складській реалізації наведена на рисунку 2.1.

Відображення операцій, пов'язаних з реалізацією товарів підприємствам

роздрібної торгівлі, наведено у таблиці 2.5.

Реалізація товарів транзитом скорочує витрати та час надходження товарів до споживача, бо в цьому разі оптова торгівля бере на себе зобов'язання перед споживачем за договором постачання як і при складській формі реалізації, але товари не завозяться на склади та бази, а за договором з постачальником направляються споживачу за вказаною адресою.

Розрахунки з реалізації товарів транзитом можуть здійснюватися за схемою: оптова база розраховується за товари з постачальником, а покупець з оптовою базою; чи покупець сам розраховується з постачальником. Перший варіант називають «транзит за участю в розрахунках», другий — «транзит без участі в розрахунках».

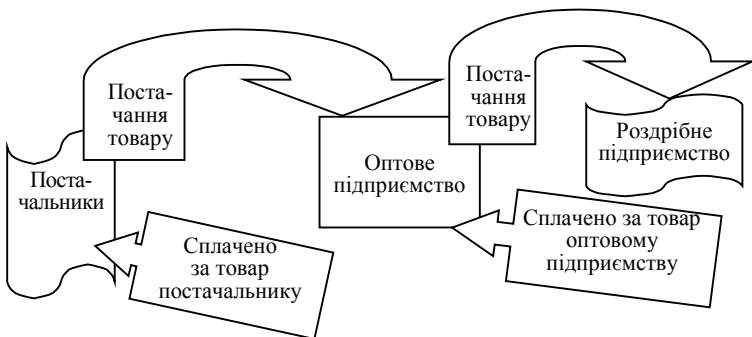


Рис. 2.1. Схема руху товарів та розрахунків

Таблиця 2.5

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРУ
ПІДПРИЄМСТВАМ РОЗДРІБНОЇ ТОРГІВЛІ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
Реалізація товару зі складу оптового підприємства						
1	Відпущені товари покупцю за продажними цінами	9600,0	361	702		8000,0
2	Нараховані зобов'язання з ПДВ	1600,0	702	641		
3	Списані товари за собівартістю	6500,0	902	281		
4	Оплачено готівкою в касу за відвантажені товари	9600,0	301	361		
5	Надійшла на поточний рахунок передплата від покупця	24 000,0	311	681		20 000,0
6	Нараховане зобов'язання з ПДВ	4000,0	643	641		
7	Відвантажені товари покупцеві	24000,0	361	702		
8	Відображена сума ПДВ, яка була зарахована за передплатою	4000,0	702	643		
9	Списані товари за собівартістю	18 000,0	902	281		
10	Зарахована заборгованість покупця	24 000,0	681	361		

Схема руху товарів при транзиті без участі у розрахунках оптової бази наведено на рисунку 2.2.

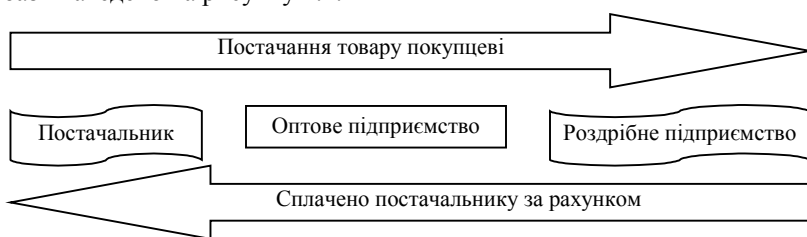


Рис. 2.2. Схема транзиту без участі оптового підприємства у розрахунках

У випадку, коли виконуються транзитні операції за участю у розрахунках, оптове підприємство готує два комплекти документів: один

— для постачальника (наряд на відпуск покупцеві та платіжні документи на передоплату), другий — покупцеві (копію наряду та рахунок до сплати). Транзитна реалізація товару не пов'язана з надходженням та списанням товару на підприємства оптової торгівлі. Тому зазвичай не використовують рахунки 90 «Собівартість реалізації» та 28 «Товари». Але розрахунки з постачальниками за транзит товару мають відображатися як витрати пов'язані зі збутом на рахунка 93 «Витрати на збут». Транзитну надбавку за таку послугу нараховують за договором постачання. Суму надбавки включають до рахунка покупця чи виписують окремий рахунок.

Рух товарів та розрахунки між підприємствами у разі транзиту з розрахунками оптового підприємства наведені на рисунку 2.3. Відображення операцій з реалізації товару транзитом за участю у розрахунках оптової бази показано у таблиці 2.6.

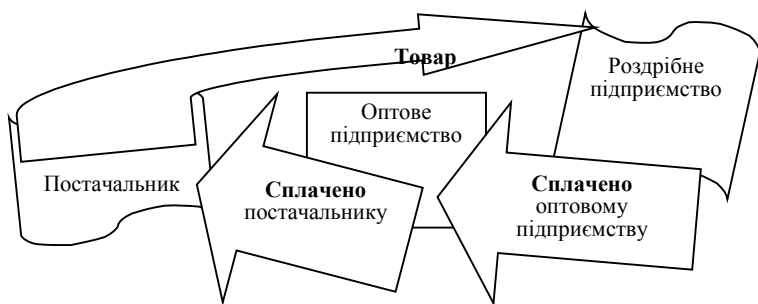


Рис. 2.3. Схема транзиту товару за участю у розрахунках оптового підприємства

Таблиця 2.6

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ
З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРУ ТРАНЗИТОМ ЗА УЧАСТЮ
У РОЗРАХУНКАХ ОПТОВОЇ БАЗИ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Надійшла передоплата від покупця	21 600,0	311	681		18 000,0
2	Нараховані зобов'язання з ПДВ	3600,0	643	641		

Закінчення табл. 2.6

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
3	Проведена передплата постачальнику за відвантаження товару транзитом за адресою покупця	21 600,0	371	311	18 000,0	
4	Нарахована сума податкового кредиту	3600,	641	644		
5	Відпущено товари транзитом	21 600,0	361	702		
6	Списані податкові зобов'язання, нараховані за передплатою	3600,0	702	643		
7	Витрати, пов'язані з рухом товару	18 000,0	93	631,6 85		
8	Списані податкові розрахунки по податковому кредиту у вартості товару	3600,0	644	631		
9	Зарахована передплата постачальнику	21 600,0	631	371		
11	Зарахована передплата покупця	21 600,0	681	361		
12	Нарахована транзитна надбавка	1500,0	361	703		1250,0
13	Нараховані податкові зобов'язання	250,0	703	641		

На думку окремих економістів, для обліку товарних операцій, пов'язаних з транзитом, варто використовувати (непередбачений Планом рахунків) субрахунок 286 «Товари в дорозі». Такий порядок запису на рахунках транзитних операцій наведено в таблиці 2.7.

При реалізації товару приватному підприємцю розрахунки ведуться як за готівку, так і в безготівковій формі. Валові доходи виникають у продавця на суму реалізації на дату передплати, чи на дату відвантаження товару. Якщо приватний підприємець, який є покупцем, — пов'язана особа, то дохід розраховують за договірною ціною, але не менш ніж за звичайною ціною. Коли реалізують товар підприємцю — неплатнику ПДВ та коригують операцію на суму товару, який повернули з якихось причин — тоді продавець не має права на коригування суми ПДВ. Приклад наведено у таблиці 2.8.

Таблиця 2.7

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРУ
ТРАНЗИТОМ ЗА УЧАСТЮ У РОЗРАХУНКАХ ОПТОВОЇ БАЗИ НА РАХУНКАХ,
НЕ ПЕРЕДБАЧЕНИХ ПЛАНОМ РАХУНКІВ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Виникнення заборгованості перед постачальником за товар, який транзитом відпущено покупцеві	18 000,0	286	631	15 000,0	
2	Податковий кредит у вартості товару	3600,0	641	631		
3	Сплачено за товар постачальнику	21 600	631	311		
4	Заборгованість покупця та доход від реалізації	21 600	361	702		15 000,0
5	Нараховані зобов'язання з ПДВ	3600,0	702	641		
6	Списується собівартість товару в дорозі	18 000,0	902	286		
7	Проведені розрахунки з покупцем	21 600,0	311	361		

Таблиця 2.8

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ
З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРУ ПРИВАТНОМУ ПІДПРИЄМЦЮ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	На поточний рахунок одержані аванси від приватного підприємця	7200,0	311	681		6000,0
2	Податкові розрахунки	1200,0	643	641		
3	Реалізовані товари	7200,0	361	702		
4	Податкові зобов'язання	1200,0	702	643		
5	Списані товари за собівартістю	5500,	902	281		
6	Повернення товару	600,0	704	361		(500,0)

Закінчення табл. 2.8

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
7	Сторно ПДВ	100,0	704	643		
8	Сторно на собівартість товару, який надійшов до складу	450	902	281		
9	Уцінка товару покупцем за додатковою згодою	200,0	704	361		(200,0)
10	Сторно ПДВ на суму уцінки	40,0	704	643		
11	Зараховані зобов'язання	240,0	681	361		

Реалізація товару своєму робітникові за ціною зі знижкою, меншею ніж звичайна ціна призведе до розрахунку податку на доход. При цьому, згідно з п. 3.4 Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22 травня 2003 року № 889-ІУ, об'єктом оподаткування буде вартість товару за звичайною ціною помножена на коефіцієнт, який розраховують за такою формулою:

$$K = 100 : (100 - C_n),$$

де K — коефіцієнт;

C_n — ставка податку, встановлена для таких доходів на момент такого нарахування.

Вартість такого нарахування розраховують за звичайними цінами, збільшеною на суму:

- податку на додану вартість, якщо особа яка проводить нарахування є платником такого податку;
- акцизного збору, якщо реалізують підакцизний товар.

Крім того, ст. 10.1 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», передбачено, що така сума включається до валових витрат.

Приклад відображення в обліку операцій, пов'язаних з реалізацією товару працівнику підприємства наведено у таблиці 2.9.

Як раніше було зазначено, на оптові підприємства товари можуть надходити через товарну біржу. Товарна біржа для своїх членів виконує **товарні операції з реалізацій товару зі складу біржі** за договорами комісії за умов комісійної винагороди. Основні операції наведені у таблиці 2.10 через брокерські послуги.

Таблиця 2.9

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ
З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРУ ПРАЦІВНИКУ ПІДПРИЄМСТВА**

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Оприбутковано товари	281	631	5000	5000	
2	Податковий кредит з ПДВ	641	631	1000		
3	Реалізовані товари своєму робітнику зі знижкою 50 % від оптової надбавки (звичайна вартість 6900 — оптова надбавка 15 %)	361	702	6450		5375
4	Зобов'язання з ПДВ	702	641	1075		
5	Надійшла виручка	301	361	6450		
6	Зараховано податок на доход робітника (об'єктом оподаткування є сума знижки, різниця між звичайною та реалізованою вартістю) помножена на коефіцієнт (п. 3.4) $K = 100 : (100 - C_n),$ де C_n — ставка податку. $6900 - 6450 = 450$					
	$450 \times 100 : (100 - 15) =$ $= 450 \times 1,18 = 531,0$ $531,0 \times 15 \% = 79,65$	377	641	79,65		
7	Списується товар за собівартістю	902	281	5000		
8	Перераховано податок до бюджету	641	311	79,65		
9	Списується за рахунок підприємства нарахований податок	949	377	79,65		

Безоплатне передавання товару пов'язаній особі відносять до валових витрат, та включають до валових доходів за ціною не нижче звичайної (табл. 2.11).

Товари можуть виступати об'єктами інвестицій. Передані **товари як внесок до статутного капіталу** іншого підприємства списують за первинною вартістю, але податковий кредит з ПДВ перетворюється у податкові зобов'язання, через те, що товари не були використані за призначенням. Якщо виникає різниця між справедливою вартістю внеску та вартістю товару, то її зараховують до інших витрат або до інших доходів від звичайної діяльності.

Таблиця 2.10

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРУ ЗІ СКЛАДУ БІРЖИ

№ п/п	Змістгосподарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Передані товари на склад товарної біржі за продажною вартістю	3600,0	283	281		
2	Доход від реалізації товару на дату продажу товару за допомогою брокера товарної біржі	3600,0	361	702		3000,0
3	Нараховані податкові зобов'язання	600,0	702	641		
4	Списана собівартість реалізованого товару	2500,0	902	283		
5	Послуги біржі ПДВ	500,0 100,0	93 641	685 685	500,0	
6	Зараховані кошти, які надійшли від товарної біржі за реалізовані товари	3600,0	311	361		
7	Перераховано біржі за послуги	600,0	685	311		

Таблиця 2.11

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ
ОПЕРАЦІЙ З БЕЗОПЛАТНОГО ПЕРЕДАВАННЯ ТОВАРУ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Відвантажені товари без оплати за первинною вартістю — 7000,0, ПДВ — 1400	8400,0	949	281		
2	Суму податкового кредиту включено до первинної вартості товару	1400,0	281	631		
3	Виключено з податкового кредиту ПДВ у вартості товару за методом «сторно»	1400,0	641	631		
4	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ за ціною, не нижче від звичайної	1400,0	949	641		
5	Зарахована вартість відпущених товарів до валового доходу					8400,0

Відображення вказаних господарських операцій наведено у таблиці 2.12.

Таблиця 2.12

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ
З ПЕРЕДАВАННЯ ТОВАРУ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ
ІНШОГО ПІДПРИЄМСТВА**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Відпущені товари за фактичною собівартістю	10 000,0	943	281		
2	На суму інвестицій	12 000	14	712		10000,
3	Нараховані зобов'язання	2000,0	943	641		
4	Сторніровочний запис податку на додану вартість	2000,0	641 281	631 631		

Облік повернення товару. У випадку, коли після продажу товару проходять будь-які зміни суми компенсації за реалізацію товарів, у т. ч. перерахунок у випадках повернення проданих товарів чи права власності на такі товари продавцю, а також у зв'язку з визнанням боргу покупця безнадійним, у порядку, визначеному законодавством України, податок, нарахований у зв'язку з таким продажем, перераховується відповідно до змін у базі оподаткування.

При цьому продавець зменшує суму податкових зобов'язань на суму надмірно нарахованого податку, а покупець відповідно збільшує суму податкового зобов'язання на таку саму суму в періоді, в якому була зменшена сума компенсацій продавцю (лист ДПАУ від 21.06.2004 № 11372/7/15-2217).

Підприємству-продавцю необхідно здійснити коригування у бухгалтерському обліку: зменшити суму доходу від реалізації товару на продажну вартість без ПДВ; зменшити суму витрат, пов'язаних з цією реалізацією за методом ФІФО на дату реалізації, та ТЗВ за середнім процентом; зменшити фінансовий результат на суму вирахування з доходу, собівартості товару та ТЗВ.

У податковому обліку продавець зменшує валові доходи звітного періоду, в якому були повернені товари на продажну вартість товару без ПДВ. У реєстрі отриманих та виданих податкових накладних сума податку показується зі знаком (–) «мінус». Операції наведені у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ПОВЕРНЕННЯ ТОВАРУ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	На вартість повернених товарів	10 000,0	704	361		(10 000)
2	Зменшені податкові зобов'язання (сторно)	2000,0	704	641		
3	Коригування собівартості (сторно)	8000,0	902	281		
4	Коригування ТЗВ «сторно»	500,0	902	289		
5	Зменшено фінансові результати на суми коригування «сторно»	10 000,0 8500,0	79 79	704 902		

2.4. Облік товарів за експортно-імпортних умов

Облік надходження товару від постачальника-нерезидента. Первинна вартість товару, який надходить з-за кордону за умов імпорту, складається з витрат, які пов'язані з контрактною вартістю товару, страховими сумами, митними зборами та митом, витратами, які сплачують підприємства за використання митного складу тощо. До валових витрат відносять суму оприбуткованих товарів (перша подія) без ПДВ.

Об'єктом оподаткування ПДВ є операції з ввезення (пересилання) товарів на митну територію України від нерезидентів для використання на митній території України.

Базою оподаткування для товарів, які ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість таких товарів, але не менше митної вартості, зазначеної у ввізній митній декларації з урахуванням витрат на транспортування, навантаження, розвантаження, перевантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України, сплати брокерських, агентських, комісійних та інших видів винагород, пов'язаних з ввезенням таких товарів, плати за використання об'єктів інтелектуальної власності, що належить до таких това-

рів, акцизних зборів, ввізного мита, а також інших податків, зборів, за винятком податку на додану вартість, що включається до ціни товарів згідно із законами України з питань оподаткування.

Визначена вартість перераховується в українські гривні за валютним курсом Національного банку України, що діяв на момент виникнення податкових зобов'язань.

Відповідно до Інструкції про порядок контролю митними органами за справлянням під час митного оформлення товарів, ввезених на митну територію України, затвердженою наказом Державної митної служби України № 346 від 9 червня 1999 року сума ПДВ нараховується за формулами:

на товари, що обкладаються митом та акцизним збором:

$$C_{\text{ПДВ}} = (B + C_m + C_a) \times P : 100, \quad (2.1)$$

на товари, що обкладаються тільки митом:

$$C_{\text{ПДВ}} = (B + C_m) \times P : 100, \quad (2.2)$$

на товари, що обкладаються тільки акцизним збором:

$$C_{\text{ПДВ}} = (B + C_a) \times P : 100, \quad (2.3)$$

на інші товари, що не підлягають обкладанню митом та акцизним збором:

$$C_{\text{ПДВ}} = B \times P : 100, \quad (2.4)$$

де $C_{\text{ПДВ}}$ — сума ПДВ;

C_a — сума акцизного збору;

B — митна вартість;

C_m — сума мита;

P — ставка ПДВ — 20 %.

Датою виникнення податкових зобов'язань при ввезенні товарів є дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми ПДВ, що підлягає сплаті.

ПДВ сплачується платниками податку — особами, які ввозять товари на митну територію України, одночасно зі сплатою мита та митних зборів (до або на день подання вантажної митної декларації (ВМД) для митного оформлення). Платники можуть, за власним бажанням надавати митним органам простий вексель на суму податкового зобов'язання, крім товарів на які встановлені акцизний збір, на товарні групи за кодами 1—24 ГСО та КТ та товари, які ввозяться підприємствами з іноземними інвестиціями.

Товари, за які не був сплачений ПДВ, митному оформленню не підлягають, крім випадків, коли вони підлягають звільненню від об-

кладення цим податком. (Інструкція про порядок контролю митними органами за справлянням під час митного оформлення товарів, увезених (пересланих) на митну територію України, та перерахуванням до бюджету податку на додану вартість. Наказ ДМСУ від 10.06.2002 р. № 312). Сума ПДВ, яка сплачена, включається до податкового кредиту. Виняток — у випадку, якщо за умовами контракту товари ввезені безоплатно — валові витрати відсутні, тому немає права на податковий кредит.

Якщо імпортуються товари з підакцизної групи (нафтопродукти, спирт етиловий, алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, ювелірні вироби, автомобілі та інші транспортні засоби), сума акцизу сплачується митниці з усіма платежами та зборами при оформленні ВМД та включається до первинної вартості товару.

Суму акцизного збору розраховують за встановленою ставкою у проценті чи за твердою ставкою. В першому випадку — затверджена ставка у проценті помножується на митну вартість товару з урахуванням ввізного мита та митного збору. Суму акцизу за твердою ставкою визначають з урахуванням одиниці фізичного вимірника товару.

Коли імпортуються товари, на які треба наклеювати акцизні марки, їх заздалегідь замовляють податковій інспекції та сплачують їх вартість. При сплаті акцизного збору виникають валові витрати. Вартість акцизних марок також відносять до валових витрат.

Передоплата (авансування) товарів, що підлягають ввезенню на митну територію України, не є підставою для виникнення податкових зобов'язань з ПДВ.

Зокрема, товари ввезені на митну територію України тимчасово, наприклад, для демонстрації чи використання на міжнародних ярмарках ПДВ, акцизним збором та митом не обкладаються (сплачуються лише митні збори). Термін перебування тимчасово ввезених товарів — один рік.

ПРИКЛАД

Контрактна вартість товару — 10 000,0 EUR. Курс НБУ: на день передоплати — 6 грн за 1 EUR; на день оприбуткування — 6,10 (5,95) за 1 EUR.

Митні збори та мито — 1000,0 грн.

Операції по імпорту товарів наведені у таблиці 2.14.

Операції з продажу товарів **на експорт**, які були вивезені платником податку за межі митної території України, оподатковуються за «0» ставкою. Товари вважаються вивезеними, якщо ця подія засвідчена належно оформленою вантажною митною декларацією.

Таблиця 2.14

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ІМПОРТУ ТОВАРІВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
Імпорт товарів на умовах передоплати						
1	Проведена передоплата нерезиденту за імпортовані товари за контрактною вартістю	60 000,0/ 10 000 E UR				
			371	312		
2	Перерахована вартість митних зборів та мита	1000	377	311	1000,0	
3	Розрахована сума ПДВ та сплачена з поточного рахунка	12200,0	641	311		
	чи видано податковий вексель $(1 + 2) \times 20 \%$		643	621		
4	Оприбутковані товари	60 000,0	281	632	60 000,0	
5	Зарахована передоплата	60 000,0	632	371		
6	До вартості товару зараховані сплачені суми митних зборів та мита	1000,0	281	377		
7	Погашення податкового векселя на суму зобов'язань ПДВ	12 200,0	621	311		
8	Зазначена сума податкового кредиту по ПДВ на суму векселя	12 200,0	641	643		
Імпорт товарів на умовах наступної оплати						
1	Перераховані митним органам митні збори та мито	1000,0	377	311	1000,0	
2	Нараховані зобов'язання з ПДВ $(10\ 000,0 \times 6,10 \times 20 \%)$	12 200,0	641	377		
	чи $(10\ 000,0 \times 5,95 \times 20 \%)$	(11 900,0)				
3	Перераховані митним органам зобов'язання з ПДВ	12 200,0 11900,0)	377	311		
4	Оприбутковані товари $(10\ 000,0 \times 6.10)$	61 000,0	281	632	61 000,0	
	чи $(10\ 000,0 \times 5.95)$	(59 500)			(59 500,0)	
5	До первинної вартості товарів зараховані митні збори та мита	1000,0	281	377		
6	Зазначена сума податкового кредиту по ПДВ на суму податкового зобов'язання	12 200,0 (11 900,0)	641	377		

Продовження табл. 2.14

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
7	Сплачено постачальнику товару	61 000,0 (59 500,0)	632	312		
8	Відображена курсова різниця від перерахунка кредиторської заборгованості на момент сплати: у випадку,					
	коли зростає курс НБУ	1000,0	945	632		
	коли курс НБУ знижується	500,0	632	714		
Імпорт товарів на умовах безоплатної поставки						
1	Перераховано митниці митні збори, мито, ПДВ під час митного оформлення вантажу за курсом НБУ — 6,10 та справедливою вартістю $[(10\,000,0 \times 6,10) + 1000,0] \times 20\% + 1000,0$	13 400,0	641	311		
2	Оприбутковані товари за справедливою вартістю	61 000,0	281	718		61 000,0
3	Включені до первинної вартості імпортованих товарів, перераховані митниці мито, збори та ПДВ	13 400,0	281	377		
Імпорт підакцизних товарів						
1	Нарахована та перерахована митниці сума акцизного збору	3000,0	643 641	641 311	3000,0	
2	Перерахована плата за акцизні марки ДПП	100,0	377	311	100,0	
3	Оприбутковані марки з акцизного збору	100,0	08			
4	Нараховані та перераховані мито та митні збори	1000,0	377 642	642 311	1000,0	
5	Нараховано ПДВ	12 200,0	377	641		
	Перераховано ПДВ		641	311		
6	Оприбутковані імпортні товари		281	632	61000,0	
7	Сума сплаченого ПДВ віднесена до податкового кредиту	12 200,0	641	377		
8	Включені до первинної вартості імпортованого товару:					

Закінчення табл. 2.14

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
	Акцизний збір	3000,0	281	643		
	мито та збори	1000,0	281	377		
	вартість акцизних марок	100,0	281	377		
9	Списані марки акцизного збору	100,0		08		
10	Сплачено постачальнику	60 000,0	632	312		

При цьому, податкові зобов'язання з ПДВ виникають на дату фактичного вивезення товару за межі митних кордонів України, про що засвідчено у вантажній митній декларації. Операції з продажу нерезидентам товарів, призначених для споживання на митній території України, оподатковуються за ставкою 20 %. Авансування чи попередня оплата товару, що підлягає експортуванню, не є підставою для виникнення податкових зобов'язань. Основні операції наведені у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРУ НА ЕКСПОРТ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
На умовах наступної оплати						
1	Відвантажено товари на експорт, сума контракту 2500 EURO. Курс НБУ — 6грн	15000,0	362	702		15 000,0
2	Нарахована та сплачена сума митних зборів	1000,0	93 377	377 311	1000,0	
3	Списані реалізовані товари за собівартістю	10 000,0	902	281		
4	Списана собівартість на фінансовий результат	10000,0	791	902		
5	Зараховані кошти, які надійшли від нерезидента, курс НБУ — 6.10грн Якщо курс — 5.95	15250/ 2500 EURO 14875/2500 EURO	312	362		

Закінчення табл. 2.15

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
6	Курсова різниця між курсами НБУ на дату відвантаження та на дату зарахування інвалюти від покупця:					
	позитивна (15 250 – 15 000)		362	714		
	від'ємна (15 000 – 14 875)		945	362		
За умов передоплати						
1	Зарахована передоплата. Сума контракту — 5000,0 дол. США за курсом НБУ- 5грн за 1дол. США	25000,0/50 00,0 дол,	312	681		25 000,0
2	Нарахована та сплачена сума митних зборів	300,0	93 377	377 311	300,0	
3	Відпущені товари нерезиденту за курсом НБУ —					
	5.04 за 1 дол	25 200,0	362	702		
	чи 4.95 за 1 дол.	24 750,0				
4	Списані реалізовані товари за собівартістю	20 000,0	902	281		
5	Списана собівартість товару	20 000,0	791	902		
6	Зараховані розрахунки з покупцями	25 000,0	681	362		

2.5. Облік бартерних операцій

Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів у межах бартерних (товарообмінних) операцій, що здійснюються на території України, є дата відвантаження товарів.

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит за товарами, придбаними в межах бартерних операцій на території України, є дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів.

Якщо обмін здійснюють подібними товарами, доход від такої операції не визначається, тому що товари мають однакову справедливую вартість.

Коли за умовами бартеру передані товари в обмін на неподібні, та їх первина (справедлива) вартість вища (нижче), ніж вартість неподіб-

ного активу, виникає різниця, яка за умов бартеру підлягає компенсації з одного чи другого боку. Приклади з обліку таких операцій наведені у таблиці 2.16.

Таблиця 2.16

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ БАРТЕРНИХ ОПЕРАЦІЙ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
Обмін подібними товарами за бартерним контрактом						
1	Оприбутковано товар за бартерною угодою	1000,0	281	631	1000,0	
2	Податкові розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	200,0	641	631		
3	Відвантажені товари за бартерною угодою	1000,0	361	281		1000,0
4	Зараховані податкові зобов'язання	200,0	361	641		
5	Зараховані розрахунки	1200,0	631	361		
Облік бартерних операцій неподібними товарами						
1	Відвантажений товар покупцеві:					
	у першому варіанті — 2400,0, у т.ч. ПДВ — 400,0	2400,0	361	702		2000,0
	у другому варіанті — 900,0, у т.ч. ПДВ — 150,0	900,0	361	702		750,0
2	Податкові зобов'язання:					
	у першому варіанті	400,0	702	641		
	у другому варіанті	150,0	702	641		
3	Списана балансова вартість товару	1300,0	902	281		
4	Оприбутковані МШП на 1800,0 ПДВ — 300,0	1500,0	22	631	1500,0	
5	На суму податкового кредиту	300,0	641	631		
6	Зараховано на поточний рахунок підприємства доплата (позитивна різниця між вартістю товару та МШП) — (2400,0 – 1800,0)	600,0	311	361		
7	Перерахована з поточного рахунка покупцеві доплата (на від'ємну різницю між вартістю товару та МШП)	900,0	631	311		
8	Зараховані розрахунки:					
	у першому варіанті	1800,0	631	361		
	у другому варіанті	900,0				

Експортно-імпортні операції за умов бартеру здійснюються за Законом України «Про регулювання товарообмінних (бартерних) операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності» від 23.12.98 р. № 351-ХІУ (із змінами та доповненнями).

Основними документами, які повинні підтверджувати законність цих операцій, є:

- бартерний договір між суб'єктами — резидентом і нерезидентом;
- вантажна митна декларація.

Для бартерних операцій у сфері зовнішньоекономічної діяльності валові доходи виникають за датою відвантаження товару (п. 11.3.1 Закону № 351) та у відповідно до Закону України «Про податок на прибуток» від 24.12.2003 р. № 349-IV), а валові витрати — за датою оприбуткування товару (п. 11.2.3).

Податкові зобов'язання з ПДВ виникають за датою оформлення ввізної митної декларації (п. 7.3.6 Закону України «Про ПДВ» від 16.01.2003 р. № 469-IV). Згідно з п. 7.5.2 Закону про ПДВ, для операцій із ввозення товарів датою виникнення права по податковому кредиту є дата сплати податку за податковим зобов'язанням (п. 7.3.6). Таким чином, при імпорті товару податкові зобов'язання виникають за датою оформлення митної декларації, а податковий кредит — на дату сплати.

Починаючи з 1 січня 2003 року заборгованість покупця перед поставальником, виражена у іноземній валюті, не перераховується.

У бухгалтерському обліку заключна бартерна операція відображається за валютним курсом, діючому на момент першої події, тому курсова різниця не розраховується.

Суми ПДВ, сплачені (нараховані) у зв'язку з придбанням товарів, до податкового кредиту не включаються, а відносяться до валових витрат. Операції з бартеру у сфері зовнішньоекономічної діяльності наведені у таблиці 2.17.

Таблиця 2.17

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ БАРТЕРНИХ ОПЕРАЦІЙ
У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
Перша подія — товар надійшов від нерезидента						
1	Оприбутковано товар за бартерною згодою: контракт-на вартість — 1000 EURO. Курс НБУ на дату оформлення ВМД — 6,0 за 1 EURO	6000,0/ 1000 EURO	281	632	6000,0	
2	Сплачені митні збори та витрати	400,0	377	311	400,0	

Продовження табл. 2.17

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
3	Зараховані витрати до первинної вартості товару	400,0	281	377		
4	Сплачено ПДВ	1280	641	311		
5	Відвантажені товари за бартерною угодою (друга подія) курс НБУ 6.2 за 1 EURO	6000,0/ 1000 EURO	362	702		6200, 0
6	Сплачені митні витрати при експорті товару	500,0	377	311	500,0	
7	Списані митні витрати	500,0	93	377		
8	Списується відвантажений товар за собівартістю (первинна вартість товару — 4000.0, без ПДВ- 800.0)	4000,0	902	281		
9	Сторнується сума ПДВ, віднесена до податкового кредиту при надходженні товару від вітчизняного постачальника	- 800,0 800,0	641 281	631 631		
10	Списана на собівартість сума ПДВ	800	902	281		
11	Зараховані розрахунки	6000,0/ 1000 EURO	632	362		
12	Собівартість віднесена на фінансовий результат	4800,0	791	902		
13	Списана сума доходу	6000,0	702	791		
Перша подія — відвантажені товари на експорт						
1	Відвантажені товари покупцю. Контрактна вартість — 1000 EURO . Курс НБУ на дату оформлення ВМД — 6.0 за 1 EURO	6000,0/ 1000 EURO	362	702		6000, 0
2	Сторнується сума ПДВ, віднесена до податкового кредиту при надходженні товару від вітчизняного постачальника	-800,0 800,0	641 281	631 631		
3	Списана на витрати сума ПДВ	800	902	281	800,0	
4	Сплачені митні витрати при експорті товару	500,0	377	311	500,0	
5	Списані митні витрати	500,0	93	377		
6	Оприбутковані імпорتنі товари на 1000 EURO за курсом на дату експорту (валові витрати за курсом на дату ввезення — 6,2 за 1 EURO)	6000,0/ 1000 EURO	281	631	6200,0	

Закінчення табл. 2.17

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
7	Сплачені митні витрати при імпорті товару	400,0	377	311	400,0	
8	Зараховані митні витрати до первинної вартості товарів	400,0	281	377		
9	Списані відвантажені товари за собівартістю	4000,0	902	281		
10	Зараховано ПДВ до податкового кредиту	1280	641	644		
11	Списана сума доходу до фінансового результату	6000,0	702	791		
12	Собівартість віднесена на фінансовий результат	4000,0	791	902		

2.6. Облік товарів у оптовій комісійній торгівлі

Якщо оптове підприємство за договором комісії на покупку виступає комітентом, а інше підприємство — комісіонером, то товар надходить до підприємства, зазвичай, за умовами передплати та комісійної винагороди.

У цьому випадку у комітента відображають роздільно первинну вартість товару, податковий кредит (за наявністю податкової накладної) та комісійну винагороду.

Причому, сума винагороди не збільшує первинної вартості товару, а списується на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» без ПДВ (МФУ «Про внесення змін та доповнень до ПБУ 9 «Запаси» від 14.06.2000 р. № 131). ПДВ з винагороди теж відносять до податкового кредиту, якщо комітент та комісіонер є платниками податку.

У разі, коли учасники договору (чи один з них) не є платниками податку — податковий кредит не виникає. Валові витрати виникають, як тільки оприбутковано товари за умов, якщо комітент є платником податку на прибуток. Господарські операції наведено у таблиці 2.18.

Якщо оптове підприємство за договором комісії на покупку є комісіонером, а інше підприємство — комітентом, тоді товар, який надійшов від постачальника в комору комісіонера, обліковують на балансовому рахунку 025 «Майно в довірчому управлінні», зазвичай, за умовами комісійної винагороди, та не рахують як валові витрати.

Таблиця 2.18

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРУ ДО КОМІТЕНТА

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Проведена передоплата комісіонеру	18 480	371	311	—	
2	Оприбутковані товари	15 000,0	281	631, 685	15 000,0	
3	Податковий кредит	3000,0	641	631, 685		
4	Комісійна винагорода	400,0	949	631, 685	400	
5	Податковий кредит	80	641	631, 685		
6	Зарахована заборгованість комісіонера	18 480	631	371		

В цьому випадку виникають розрахунки за податковим кредитом при сплаті рахунка постачальнику та податкові зобов'язання з ПДВ у разі передачі товару комітенту.

Комісійна винагорода, яка надійшла від комітента виступає доходом за таку послугу, сума ПДВ — зобов'язанням перед бюджетом. Операції наведені у таблиці 2.19.

Таблиця 2.19

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРУ ДО КОМІСІОНЕРА

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Надійшли гроші від комітента для розрахунка з постачальником	18 480,0	311	685		—
2	Сплачено постачальнику	18 000,0	371	311		—
3	Податкові розрахунки з ПДВ	3000,0	641	644		
4	Оприбутковані товари, які надійшли від постачальника	18 000,0	025			
5	Передані товари комітенту	18 000,0		025		
6	Нараховані зобов'язання з ПДВ	3000,0	644	641		
7	Зарахована заборгованість комітенту та постачальнику	18 000,0	685	371		
8	Комісійна винагорода за послуги	480,0	36	703		400,0
9	Нараховані зобов'язання з ПДВ від суми комісійної винагороди	80,0	703	641		
10	Зарахована комісійна винагорода	480,0	685	36		

Облік товару в комісiонера, прийнятого за умов комісії продажу, ведеться на забалансовому рахунку 024 «Товари, прийняті на комісію». Реалізація відбувається за умовами договору. Списується вартість товару та нараховуються податкові зобов'язання. У комісiонера податкові зобов'язання виникають або на дату зарахування виручки, або на дату відправки товару покупцеві за податковою накладною, залежно від того, яка подія відбулася раніше.

У комісiонера виникає податковий кредит на дату перерахування комітенту виручки та за податковою накладною, виписаною комітентом на комісійну винагорода. За комісійною винагородою виникає податкове зобов'язання, якщо надійшли від комітента гроші чи підписано акт про виконання договору. Операції наведені у таблиці 2.20.

Передані на комісію товари обліковують за дебетом рахунку 283 «Товари на комісії» та кредитом рахунку 281 «Товари на складі» за покупною вартістю. Валові доходи виникають при надходженні виручки від комісiонера, зазвичай, за мінусом винагороди. Водночас, нараховують податкові зобов'язання з реалізації та податковий кредит з винагороди (за наявності податкових накладних).

Таблиця 2.20

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРУ
ДО КОМІСІОНЕРА НА УМОВАХ КОМІСІЇ ПРОДАЖУ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Надійшли товари від комітента за договором комісії продажу	6000,0	024		—	—
2	Реалізовані товари покупцям	6000,0	36	702	—	—
3	Нараховані зобов'язання за ПДВ	1000,0	702	641		
4	Списані реалізовані товари, які надійшли за договором комісії	6000,0		024		
5	Зарахована виручка за реалізовані товари	6000,0	311	36		
6	Нарахована комісійна винагорода	600,0	685	703		500,0
7	ПДВ за комісійною винагородою	100	703	641		
8	Нараховується дохід комітента	6000,0	704	685		
9	ПДВ у сумі виручки	1000,0	644	704		
10	Перераховано комітенту за мінусом винагороди	5400,0	685	311		
11	Податковий кредит за умовами податкової накладної комітента	1000,0	641	644		

Передавання товару на комісію не вважається реалізацією, тому для нарахування податкових зобов'язань у комітента немає права, не виписується податкова накладна до моменту надходження від комісіонера грошей за реалізовані товари. Операції наведені у таблиці 2.21.

Таблиця 2.21

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ПЕРЕДАВАННЯ ТОВАРУ НА КОМІСІЮ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Передано на комісію	7200,0	283	281	—	—
2	Зарахована від комісіонера виручка	7200,0	311	702	—	6000,0
3	Нараховані податкові зобов'язання	1200,0	702	641	—	—
4	Послуги комісіонера ПДВ	600,0 120,0	93 641	685 685	600,0	—
5	Списана вартість переданих та реалізованих товарів на комісії	5000,0	902	283	—	—

Якщо оптове підприємство за договором «комісії» є комітентом та реалізує свій товар через комісіонера нерезиденту (експорт), то ПДВ теж рахують за нульовою ставкою за умов належним чином оформленої ВМД. Основні операції наведені у таблиці 2.22.

Таблиця 2.22

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРУ НА ЕКСПОРТ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
За умов договору комісії на продаж						
1	Передано товар комітентом (резидентом) на комісію нерезиденту	10 000,0	283	281		
2	Нарахована та сплачена сума митних зборів	200,0	93 377	377 311	200,0	
3	Зарахована виручка, яка надійшла від нерезидента комісіонера за курсом НБУ — 5.90 за 1 EURO	11 800,0/ 2000,0 EURO	312	702		11 800,0
4	Списані реалізовані товари за собівартістю	10 000,0	902	283		
5	Списана собівартість товару	10000,0	791	902		

Продовження табл. 2.22

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
6	Нарахована та сплачена комісійна винагорода	2950,0/ 500,0 EURO	93 685	685 312	2950	
За умов договору купівлі — продажу						
1	Комісіонером (резидентом) оприбутковані прийняті від комітента на комісію товари за курсом НБУ — 5 грн	25 000,0/ 5000,0 дол. США	024			
2	Товар відвантажено на експорт	25 000,0/ 5000,0 дол. США	362	702		
3	Нарахована та списана вартість митних витрат	300,0	93 377	377 311	300,0	
4	Нарахована заборгованість комітенту	25 000гр н / 5000 дол. США	704	685		
5	Списані реалізовані товари	25 000,0 /5000 дол. США		024		
6	Нарахована винагорода за комісійні послуги	1200,0	685	703		1200, 0
7	Податкові зобов'язання з винагороди	200,0	703	641		
8	Зарахована на валютний рахунок виручка від покупця за курсом НБУ — 5,05	25 250,0/ 5000 дол. США	312	362		
	за курсом НБУ — 4,90	24 500,0/ 5000 дол. США				
9	Курсова різниця між курсами валюти за курсом НБУ під час відвантаження товару та зарахування виручки:					
	позитивна		362	714		
	від'ємна		945	362		

Закінчення табл. 2.22

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
10	Перераховано валюту комітенту за курсом НБУ — 5,05	25 250,0/ 5000 дол. США	685	312		
	за курсом НБУ — 4,90	24 500,0/ 5000 дол. США				
11	Зарахована винагорода від комітента	1200,0	311	685		

2.7. Облік товарних втрат

Втрати, що виникають у процесі руху товарів, є тією їхньою частиною, що була зроблена, але з різних причин загублена. Одні втрати обумовлені фізико-хімічними властивостями товару, внаслідок чого відбувається зменшення їхньої кількості або псування, зміна якості. Інші — виникають внаслідок порушення технології збереження, переробки або внаслідок розкрадань і т.п.

Класифікацію втрат можна провести за окремими ознаками, що характеризують їхню галузеву приналежність, місяця виникнення, види й інші моменти, що мають безпосереднє відношення до відхилень.

Так, за приналежністю до видів торгівлі, можна виділити втрати оптової, роздрібною торгівлі і втрати в ресторанному господарстві. В оптовій торгівлі втрати утворюються, переважно, в процесі транспортування і збереження; у роздрібній торгівлі — у процесі реалізації; у підприємствах ресторанного господарства — при приготуванні, тобто переробці сировини та товарів, реалізації власної продукції і покупних товарів.

Норми природного збитку й інструкції з їхнього застосування встановлені для продовольчих товарів:

- на дрібнооптових базах продовольчих товарів при збереженні та відпустці;
- при збереженні на розподільних холодильниках торгівлі сирів;
- при транспортуванні продовольчих товарів.

Передбачено норми втрат: від бою скляної тари з харчовими товарами при транспортуванні, а також порожньої склотари на складах оптової, навантаження на транспорт; на вагові товари на складах оптової торгівлі, що відпускаються за фактичною масою; у фасувальних цехах оптових торговельних підприємств.

Класифікація втрат у торгівлі та ресторанному господарстві наведена на рисунку 2.4.

А. За приналежністю	А.1. Втрати в оптовій торгівлі
	А.2. Втрати в роздрібній торгівлі
	А.3. Втрати в ресторанному господарстві
Б. За стадіями загального циклу	Б.1. На стадії транспортування
	Б.2. На стадії збереження
	Б.3. На стадії переробки
	Б.4. На стадії реалізації
В. За центрами виникнення	В.1. На транспорті
	В.2. На складах, базах
	В.3. На кухні в ресторані, кафе, барі
	В.4. В магазині
Г. Що до норм	Г.1. Нормовані втрати
	Г.2. Ненормовані втрати
Д. За кількісно — речовинною ознакою	Д.1. Кількісні втрати
	Д.2. Втрати від зниження якості
	Д.3. Бракована сировина
	Д.4. Бракований товар
Е. З причин виникнення	Е.1. Фізико-хімічні властивості
	Е.2. Відсутність тари
	Е.3. Нераціональне транспортування
	Е.4.Порушення технології виробництва, реалізації, збереження продукції
	Е.5. Відсутність ємностей збереження
Ж. За джерелами відшкодування	Ж.1. Витрати віднесені за рахунок підприємства
	Ж.2. Витрати віднесені за рахунок винуватих осіб

Рис. 2.4. Класифікація втрат у торгівлі та у ресторанному господарстві

Розмір норм залежить від норм року, терміну збереження, групи товару, температурного режиму збереження, відстані транспортування й упакування товару. Норми встановлені на товари, що відпускаються за фактичною масою товару на відшкодування витрат цих товарів, що утворюються внаслідок: усушки і вивітрювання; розпилу; витоків і розливу при відпусканні рідких товарів. Розмір природного збитку визначається по кожному товару окремо. До норм природного збитку не включені: втрати, що утворюються внаслідок псування товарів, ушкодження тари, завіса тари.

Норми природного збитку не застосовуються: по товарах, що приймали і відпускали без розфасовки, пов'язані з транзитними операціями; списаннями внаслідок бою, псування, зниження якості, ушкодження тари. Наприклад, на складі яловичина заморожена зберігалася 12 діб.

Норма природного збитку товару при трьохдобовому термін збереження встановлена у розмірі 0,08 %. За кожен наступну добу збереження — до 10 діб, норма збільшується на 0,01 %, після 10 діб — за кожен добу норма збільшується ще на 0,005 %. Отже, у нашому прикладі, норма складає: $0,08 + 0,07$ (з 4—10 добу) $+ 0,1$ (з 11—12 добу) $= 0,16$ %.

Затверджені норми є граничними і застосовуються тільки в тих випадках, якщо при перевірці фактичної наявності товарів виявиться нестача, порівняно з даними бухгалтерського обліку. Природний збиток списується з матеріально-відповідальних осіб тільки після проведеної інвентаризації за фактичними розмірами, але не вище встановлених норм і за тими цінами, за якими оприбутковані товари. Ненормовані втрати — це нестача товарів та інші втрати понад установлені норми.

За кількісно-речовинною ознакою варто розрізняти кількісні та якісні втрати. Як одні, так і інші мають загальний вартісний показник. Кількісні втрати нормуються, втрати від зниження якості товару відносяться до ненормованих втрат. Кількісні втрати визначаються при зіставленні даних за документами із фактичною наявністю товару, шляхом підрахунка, зважування, виміру і т.д. При надходженні товару від постачальника, покупець в обов'язковому порядку визначає й фіксує в документах показники якості.

У процесі транспортування, збереження, переробки й реалізації, наприклад, фруктів утворюється брак. Браком вважаються товари, що за своєю якістю не відповідають установленим стандартам і не можуть бути використані за прямим призначенням або можуть бути використані лише після додаткових витрат на їхнє виправлення й переробку. Брак у виробництві, як відомо, класифікують залежно від дефектів на виправний і не виправний (остаточний), за місцем виникнення: на зовнішній і внутрішній. Існує поняття «технічний» брак, тобто товар за своїми якісними параметрами непридатний для реалізації через роздрібну мережу, але може бути перероблений, наприклад, підприємствами ресторанного господарства.

Причини виникнення втрат різні, вони можуть бути, насамперед, пов'язані з фізико-хімічними властивостями товару, на що суб'єкти господарської діяльності не в змозі, або майже не в змозі, впливати, тому такі втрати називають природними. Інші причини виникнення втрат, зазвичай, пов'язані з нерациональним вибором транспорту або схемою доставки товару на бази; з відсутністю необхідної тари, що забезпечує збереження товару; з недостатністю складських приміщень, холодильного устаткування; із порушенням технології переробки й збереження.

За джерелами відшкодування розрізняють втрати, які відносять за рахунок діяльності підприємства чи або ті, що відшкодовують винні особи. До першої групи відносяться як втрати, які не виходять за межі природного збитку, так і наднормативні втрати, що приймаються за рахунок діяльності підприємства через відсутність винних осіб. Втрати другої групи утворюються внаслідок неправильних дій матеріально-відповідальних осіб і тому стягуються з них у встановленому порядку, незалежно від місця виникнення. Між втратами, виділеними за окремими класифікаційними ознаками на рисунку 2.4, існує тісний взаємозв'язок.

Так, втрати оптової торгівлі, роздрібу і підприємств ресторанного господарства (класифікація А) є втратами товару при транспортуванні, збереженні, переробці та реалізації, виділені в Б-класифікації. Водночас, втрати класифікації Б поділяються на нормовані та ненормовані, втрати кількісні та втрати, пов'язані зі зниженням якості, що відшкодовується винними особами й прийнятими за рахунок підприємства, що виникають на базах і складах. Модель взаємозв'язку за окремими ознаками втрат наведена на рис. 2.5. Літерне позначення рядків і стовпців матриці вказує на зміст класифікаційних ознак і груп втрат, наведених на рис. 2.4.

У випадку, якщо за даними акту при прийманні товару була виявлена нестача у бухгалтерському обліку, різницю між вартістю фактично оприбуткованого товару і вартістю, зазначеної в документах постачальника, враховують як суму висунутої претензії, як нестачу в межах норм природного збитку або нестачу понад норми природного збитку.

У першому випадку, на суму претензії варто зробити запис по дебету рахунка 374 «Розрахунки за претензіями» та кредиту 371 «Розрахунки за виданими авансами», якщо одержання товару відбулося після попередньої оплати. Якщо втрати відбулися з вини постачальника, або транспортної контори, до оплати, то сума претензії буде кореспондувати з кредитом рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» або 68 «Розрахунки за іншими операціями».

	А				Б				В				Г				Д				Е				Ж	
	А1	А2	А3	А4	Б1	Б2	Б3	Б4	В1	В2	В3	В4	Г1	Г2	Д1	Д2	Д3	Д4	Е1	Е2	Е3	Е4	Е5	Ж1	Ж2	
А1	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	!	!	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
А2					*	*	*	*	*	*	!	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
А3					*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Б1	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	!	!	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	!	*	*	
Б2	*	*	*	*	!	*	*	*	!	*	!	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	!	*	*	
Б3	*	!	*	*	!	*	*	*	!	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	!	*	*	
Б4	*	*	*	*	!	*	*	*	!	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	!	*	*	
В1	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	!	*	*	
В2	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	!	*	*	
В3	!	!	*	*	!	*	*	*	!	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
В4	*	*	*	*	!	*	*	*	!	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Г1	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Г2	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Д1	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Д2	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Д3	*	!	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Д4	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Е1	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Е2	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Е3	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Е4	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Е5	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Ж1	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	
Ж2	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	

Рис. 2. 5. Матриця взаємозв'язку окремих класифікаційних ознак втрач
* — присутній взаємозв'язок, ! — відсутній взаємозв'язок

У випадку, якщо постачальник, замість грошової компенсації, яка відображається проводкою: Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті», Кредит 374 «Розрахунки за претензіями», має намір або за домовленістю проводить додаткове постачання товару, то сума претензії відображається проводкою: Дебет 281 «Товари на складі», Кредит 374 «Розрахунки за претензіями». У податковому обліку при додатковому надходженні товару будь-яких записів не роблять, тому що за правилом першої події, вартість товару і ПДВ вже знайшли відображення. У випадку, якщо претензія задоволена грошовою компенсацією, у податковому обліку варто провести коригування валових витрат і податкового кредиту за податковою накладною, отриманою від постачальника.

Нестачі в межах норм природного збитку, виявлені при прийманні товару, варто включати до первісної вартості оприбуткованого товару як інші витрати, пов'язані з придбанням, згідно з ПБО 9 «Запаси». У податковому обліку така нестача буде брати участь у розрахунку приросту (збитку) балансової вартості товарів. Існує думка, що такі втрати варто відносити на інші витрати операційної діяльності. Ми ж дотримуємося першого варіанта, тому що ці втрати не можна вважати операційними витратами підприємства, бо вони виникли не з вини підприємства і поза межами підприємства. У торговельній діяльності підприємств, як свідчить практика, при постачанні або реалізації товару можливе виявлення бракованого товару. У цьому випадку складають дефектний акт, що відсилається разом із претензією постачальнику товару. В бухгалтерському обліку на суму заактованого браку роблять ті самі записи, що і при висунуті претензії за нестачою.

У податковому обліку повернення бракованого товару з метою заміни на якісний розглядають як бартерну операцію. При цьому одержувач виписує розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної, що дає можливість зменшити ПДВ на суму податкового кредиту. При постачанні якісного товару постачальник виписує такий самий розрахунок, що буде основою для відображення податкового кредиту у покупця. Але, якщо ці операції відбуваються в одному податковому періоді, коригування не обов'язкові. При поверненні товару варто зменшити валові витрати за умов надходження товару з наступною оплатою. Сума валових витрат не зміниться при поверненні відбракованого товару, отриманого за умов попередньої оплати. Нестачі та втрати товарів у межах установлених норм природних втрат під час зберігання, а також нестачі і втрати понад норми природних втрат є витратами звітного періоду, їх варто відображати за фактичною собівартістю (з урахуванням транспортно-заготівельних витрат) за дебетом субрахунка 947 «Нестачі та втрати від псування цінностей» та кредитом рахунків 28 «Товари», 289 «ТЗВ».

Якщо на підприємстві облік товарів ведеться за цінами реалізації, то списанню підлягає також відповідна сума торговельної націнки, що розраховується до вартості товарів, виявлених в нестачі або зіпсованими таким записом: Дебет 285 «Торгова націнка», Кредит 28 «Товари».

Водночас, суми нестачі і втрат від псування товарів понад норми природних втрат до ухвалення рішення про конкретних винуватців відображаються за дебетом позабалансового субрахунка 072 «Невідшкодовані нестачі та втрати від псування цінностей».

2.8. Інвентаризація товарів та облік її результатів

Інвентаризація є процедурою перевірки фактичної наявності товарів та порівняння з записами на рахунках з метою відображення реального становища у бухгалтерському обліку. За Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», підприємства торгівлі зобов'язані проводити інвентаризацію товарів для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку. Періодичність проведення інвентаризації визначається самим власником підприємства. Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69, із змінами і доповненнями, регламентуються порядок проведення, документальне оформлення та терміни інвентаризації.

Так, інвентаризацію на підприємствах оптової торгівлі непродовольчими товарами повинні проводити не менше одного разу на рік, продовольчими товарами — два рази на рік. У підприємствах роздрібною торгівлі непродовольчими товарами — не менш двох разів на рік, продовольчими товарами — один раз на квартал, або при передаванні робочої зміни (бригади), у підприємствах ресторанного господарства — один раз на квартал.

Проведення інвентаризації — не самоціль, а вирішення таких проблем:

- виявлення розбіжностей між фактичною наявністю товару та даними обліку;
- встановлення товарів, які вже втратили свою первісну якість;
- відбір товару, який потребує швидкої реалізації через наближенням терміну реалізації;
- переоцінка товару різних причин;
- перевірка дотримання умов зберігання тощо.

Крім того, варто обов'язково проводити інвентаризацію, якщо змінюється керівництво підприємства чи матеріально-відповідальна особа; при встановленні фактів крадіжки чи псування товару; у випадках стихійного лиха, пожежі; при проведенні ревізій, аудиту; ліквідації підприємства.

Для забезпечення інвентаризаційної роботи керівником підприємства назначається постійно діюча комісія. У обліковій політиці підприємства назначаються відповідальні особи та члени комісії, які здійснюють за наказом керівника інвентаризацію у встановлені терміни. Вона полягає у виконанні конкретного завдання та документальному засвідченні результату перевірки. На підставі фактичного перерахунка, зважування, перемірювання товару на кожному складі матеріально відповідальною особою, на збереженні якої знаходяться товари, тара, гроші, складається інвентарний опис товарів, матеріалів, тари і грошових коштів в торгівлі за типовими формами: № інв.-12 — у оптовій торгівлі; № інв.-13 — у роздрібній торгівлі.

Інвентарний опис залишків продуктів харчування та напівфабрикатів на підприємствах ресторанного господарства, товарів, матеріалів, тари і грошових коштів в торгівлі за формою № інв.-14 у підприємств ресторанного господарства складається у двох примірниках. Перший примірник опису передається до бухгалтерії. Другий — зберігається у матеріально відповідальній особі.

До початку інвентаризації від кожної відповідальної особи береться товарний звіт, на якому затверджуються підписом голови комісії слова «до інвентаризації», та розписка про підтвердження даних про наявність товарів та тари на момент інвентаризації. Розписку включено до титульної частини опису. На останній сторінці інвентаризаційного опису відповідальна особа своїм підписом зазначає, що всі цінності перевірені за його присутності та що претензій до інвентаризаційної комісії немає.

З метою прискорення проведення інвентаризації товарів, особливо якщо мова йде про планові інвентаризації, допускається застосування інвентарних ярликів за формою № інв.-2. Рух товарів під час інвентаризації відображується на зворотньому боці.

На товари відвантажені, термін оплати яких не настав, та на товари відвантажені, але несплачені вчасно, складаються окремі акти в одному примірнику, підписуються інвентаризаційною комісією і передаються до бухгалтерії.

При інвентаризації товарів, прийнятих на відповідальне збереження, записи до Інвентарного опису товарно-матеріальних цінностей, прийнятих (переданих) на відповідальне збереження за формою № інв.-5 проводяться комісією на підставі перевірки і перерахунка фактично наявних товарів.

Акт інвентаризації товарів, що знаходяться в дорозі (форма № інв.-6), застосовується для виявлення кількості та вартості товарів, які на момент інвентаризації знаходяться в дорозі.

Для відображення результатів інвентаризації товарів, матеріалів та тари, за якими виявлені відхилення від облікових даних, бухгалтером оптового підприємства чи ресторанного господарства складається в одному примірнику Порівняльна відомість за формою № інв.-20.

Внаслідок інвентаризації, за даними порівняльної відомості, можуть бути два варіанти:

- фактичні залишки товарів збігаються з даними бухгалтерського обліку за рахунком 28 «Товари»;
- дані бухгалтерського обліку не збігаються з даними порівняльної відомості.

Другий варіант може бути пов'язаний з нестачею чи надлишками товару. Виявлену суму нестачі за товарами за порівняльною відомістю, коли вже зараховані природні втрати, пересортиця, необхідно списати, бо у бухгалтерському обліку, незалежно від причин, треба зазначити реальне становище за рахунком 28 «Товари». Негативна інвентаризаційна різниця списується в такій послідовності:

1) нестача товарів у межах природної втрати. Порядок визначення та списання природних втрат товару наведено у п. 2.7;

2) нестача товарів понад встановлені норми природних втрат чи товарів на які взагалі немає таких норм. У цьому випадку рішення про списання нестачі приймає керівник підприємства.

Якщо у недостачі товару винувата матеріально відповідальна особа і вона визнає свою вину, чи доведена вина через судові органи влади, то на дебеті рахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків» треба показати суму, яка підлягає відшкодуванню у розмірі, розрахованому згідно з Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей № 116, який затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. з доповненнями.

Розмір збитків визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 % балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Державний комітет зі статистики, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору, за формулою 2.5:

$$Pз = [(Бв - А) \times Іінф. + ПДВ + Азб] \times 2, \quad (2.5)$$

де Pз — розмір збитку;

Бв — балансова (первинна) вартість;

А — амортизація;

І — індекс інфляції;

2 — коефіцієнт.

Щодо торгівлі та підприємств ресторанного господарства, то ця формула буде мати такий вигляд (2.6):

$$Pз = [(Первинна вартість товару \times Іінф) + ПДВ + Азб] \times 2 \quad (2.6)$$

Кредитуються рахунки 716 «Відшкодування раніше списаних активів» на суму, що дорівнює нестачі, та 719 «Інші доходи від операційної діяльності» на суму, яка дорівнює різниці між сумою, визначе-

ною за встановленим Порядком № 116 та фактичною нестачею, що підлягає перерахуванню до бюджету.

Якщо винувата особа не встановлена, то нестачу списують так, як це наведено у п. 2.8 — за рахунок підприємства. Наприклад. За результатами інвентаризації сума нестачі товару за первинною вартістю склала 1000,0 грн. Встановлена винна матеріально-відповідальна особа. Порядок відображення результатів інвентаризації наведено у таблиці 2.23.

Таблиця 2.23

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Відображено суму нестачі товару	1000,0	947	28		
2	Одночасно відображено нестачу на позабалансовому рахунку	1000,0	072			
3	Віднесено на винну особу суму фактичної нестачі. Розрахунок розміру збитків проведемо за формулою 2.6., якщо 1 інф. дорівнює 1. ПДВ — 20 %. $P_3 = [(1000 \times 1) + 200] \times 2 = 2400$	2400,0	375	716		2000,0
4	Сплачена сума до відшкодування винною особою	2400,0	30	375		
5	Нараховано суми, що підлягають сплаті до бюджету:					
	ПДВ	200,0	716	641		
	різниця між сумою відшкодування і балансовою вартістю товару	1200,0	716	642		
6	Списується відшкодована сума нестачі з позабалансового рахунку	1000,0		072		
7	Перераховано до бюджету різницю між сумою відшкодування і балансовою вартістю товару	1200,0	642	311		
8	Відображено результат від проведеної інвентаризації	1000,0 1000,0	791 716	947 794		

На підприємствах торгівлі можуть виникати пересортиці. Зарахувати нестачу лишками можливо у випадку, якщо вони виникли у однієї матеріально-відповідальної особи, за однаковою групою товарів, кількістю та за один й той самий звітний період.

У бухгалтерському обліку списується сума нестачі, а лишок товарів прибуткується. Сумова нестача стягується з винної особи, а сумовий лишок зараховується як інші доходи. Надлишки товару оприбутковують у кореспонденції із рахунком 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

2.9. Облік результатів переоцінки товарів

Переоцінка припускає зміну спочатку встановленої ціни товару в бік зменшення — уцінки, або збільшення — дооцінки.

Товари, відповідно до вимог П(с)БО 9 «Запаси», відображають у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою із двох оцінок: за первісною вартістю або за чистою вартістю реалізації. За чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їхня ціна зменшилася або вони зіпсовані, застаріли, або в інший спосіб втратили спочатку очікувану вигоду.

Отже, для визначення чистої вартості реалізації виникає потреба у проведенні уцінки товару. Уцінку необхідно проводити відповідно до вимог Положення про порядок уцінки і реалізації залежаної продукції з групи товарів широкого споживання, продукції виробничо-технічного призначення і надлишків товарно-матеріальних цінностей. Уцінці підлягають товари широкого споживання, що залежалися (не мають збуту понад три місяці) і не користуються попитом у споживача, а також товари, що втратили свою первинну якість.

Уцінку проводять незалежно від причин, за результатами інвентаризації. Підсумки проведеної уцінки оформляють Актом уцінки товарів за затвердженою формою. Основні реквізити якої подають повну інформацію: про назву товару; постачальника; дату надходження; кількість; вартість за одиницю до уцінки і після уцінки.

Сума уцінки визначається при порівнянні вартості товару до уцінки і вартості за новими цінами після проведеної переоцінки. Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено субрахунок 946 «Втрати від знецінювання запасів», за дебетом якого відбивають суму уцінки з кореспонденцією з кредитом субрахунка 281 «Товари на складі».

Одночасно проводиться коригування суми податкового кредиту методом «червоного сторно»:

Дебет 641 «Розрахунки за податками»
Кредит 946 «Втрати від знецінення запасів».

Якщо за втратою якості товару, що переоцінюються, встановлені винуваті особи, то такі втрати повинні бути відображені записами:

Дебет 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»
Кредит 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Крім того, сума уцінки повинна бути відбита на забалансовому рахунку 07 «Списані активи», субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

В міру зменшення дебіторської заборгованості на суму відшкодування варто кредитувати рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Але при проведенні дооцінки щодо уцінених раніше товарів у сумі, що не перевищує раніше проведеної уцінки, дебетують субрахунок 281 та кредитують 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

У разі, коли платник податку приймає рішення про переоцінку товарів згідно з правилами бухгалтерського обліку, то її результати в цілях податкового обліку не змінюють балансової вартості товарів та валових доходів і витрат.

2.10. Облік тари

Тарою вважаються всі предмети, у які упаковують або укладають товар. Основне призначення тари полягає в такому:

- запобігання товару від псування і забруднення при збереженні, перевезенні та реалізації;
- забезпечення раціонального транспортування, навантаження і відпускання товару;
- зручності збереження товару на складах;
- створення оптимальних одиниць товару для покупця.

Залежно від основних функцій тари поділяють на: оборотну, інвентарну і пакувальну.

Упаковка — це технічний засіб чи комплекс засобів, з розміщеним у ньому товаром, що забезпечує захист товару від пошкоджень і втрат у процесі його обороту (транспортування, зберігання, продажу) і захист навколишнього природного середовища від забруднень. Тара, відповідно до Інструкції про порядок здійснення державного метрологічного нагляду за кількістю фасованого товару в упаковках, — це основний елемент упаковки, що є виробом для розміщення в ньому товару.

Тара поділяється на два види: тара одноразового використання й тара багаторазового використання.

Тара першого виду є невід'ємною від товару, тому реалізується споживачам з товаром. До такої тари належать пакети із молоком, со-

ками; пакети із борошном, коробки під цукерки тощо. Вартість такої тари входить до первісної вартості товару та окремо не обліковується. Якщо одноразова тара може існувати окремо від товару, наприклад, пакети, які придбані для упаковки товару та безкоштовно відпускаються покупцям разом з товаром, то її оприбутковують спочатку на рахунок 204 «Тара й тарні матеріали», а при використанні списують на рахунок 93 «Витрати на збут». Якщо така упаковка використовується для розфасовки товару та включається до вартості товару чи відпускається за додаткову плату, то її треба враховувати як товар на рахунок 28 «Товари».

Багаторазова тара призначена для транспортування, наприклад, у спеціальних металевих контейнерах, муки, розфасованої у пакети; пива у бочках; оцту у скляних пляшках і т. д. Вона може бути оборотною та інвентарною. Оборотна тара, яка реалізується покупцеві з товаром, враховується як товар (пляшки, банки). Тару, яка підлягає поверненню продавцю, називають зворотною.

Визначення зворотної тари наведено у Порядку збирання, сортування, транспортування, переробки та утилізації використаної тари (упаковки) — це тара багаторазового використання, що належить до вторинних матеріальних ресурсів і підлягає повторному використанню. Заставна вартість тари під товаром, яка сплачена постачальнику, зараховується на дебет позабалансового рахунка 05 «Гарантії та забезпечення надані», а залогова вартість тари під товаром, яка сплачена покупцем товару, зараховується на дебет позабалансового рахунка 06 «Гарантії та забезпечення отримані».

Інвентарна тара розрахована на багаторазове використання та є власністю постачальників чи покупців. Вона може обліковуватися на підприємстві як основні засоби чи як запаси. Якщо очікуваний термін корисного використання власної багаторазової тари складає більше року, та її вартість не менше 1000 грн, то така тара підпадає до складу інших необоротних матеріальних активів, а саме — рахується на субрахунок 115 «Інвентарна тара». Методологічні принципи формування інформації у бухгалтерському обліку про таку інвентарну тару регламентуються ПБУ 7 «Основні засоби».

У випадку, коли за обліковою політикою підприємства, очікуваний термін експлуатації власної багаторазової тари менше року, то таку тару рахують у складі запасів: як тара й тарні матеріали, чи малоцінні швидкозношувані предмети (МШП), чи товари на відповідних субрахунках: 204 «Тара й тарні матеріали», 22 «МШП», 284 «Тара під товарами». Методологічні принципи формування інформації у бухгалтерському обліку про таку інвентарну тару наведені у П(с)БО 9 «Запаси».

Дерев'яна тара оприбутковується та рахується за цінами надходження — за середньо-відпускними цінами. Багатооборотна тара оприбутковується та списується за заставними цінами.

Якщо ціна, за якою оприбуткована тара, не збігається з ціною, за якою її будуть повертати, або вона потребує ремонту, то у бухгалтерському обліку варто ці різниці показати на рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», субрахунок 946 «Витрати від знецінення запасів». Навпаки, якщо постачальником товару не визначена тара, а фактично вона є, її оприбутковують за можливою ціною реалізації та відносять на кредит рахунка 74 «Інші доходи», субрахунок 745 «Доход від безоплатно одержаних активів».

Основні операції з обліку руху тари наведені у таблиці 2.24.

Таблиця 2.24

ОСНОВНІ ОПЕРАЦІЇ З ОБЛІКУ ТАРИ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Оприбутковані одержані від постачальника:					
1	товари	2000,0	281	63	2000,0	
	ПДВ	400,0	641	63		
	тара без ціни		—	—		
2	Оприбутковані одержані від постачальника:					
2	поліетиленова упаковка	100,0	204	63	100,0	
	ПДВ	20,0	641	63		
3	Передана до фасувального цеху цукру поліетиленова упаковка	50,0	93,281	204		
4	Одержано від постачальника та оприбутковано:					
	товар	4000,0	281	63	4000,0	
	ПДВ	800,0	641	63		
	зворотна тара	160,0	284	63	160,0	
5	Проведені розрахунки з постачальником (за товар та тару)	7480,0	63	311		
6	Сума наданого забезпечення за зворотну тару	160,0	05			
7	Відвантажено покупцеві, товар у т.ч.	6000,0	361	702		5000,0
	ПДВ	1000,0				
	передана зворотна тара з-під товару	160,0	361	284		160,0

Закінчення табл. 2.24

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
8	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ (від вартості реалізованого товару)	1000,0	702	641		
9	Списані товари за фактичною собівартістю	4000,0	902	281		
10	Одержана оплата від покупця					
	за товар	6000,0	311	361		
	за тару	160,0	311	361		
11	Зарховані отримані забезпечення за зворотну тару	160,0	06			
12	Оприбуткована на склад повернена покупцем зворотна тара	160,0	284	685	160,0	
13	Повернена покупцеві вартість за зворотну тару	160,0	685	311		
14	Списані отримані забезпечення за зворотну тару	160,0		06		
15	Повернена зворотна тара постачальнику	160,0	685	284		160,0
16	Списана сума наданого забезпечення	160,0		05		

За податковим законодавством:

- ПДВ у складі ціни придбання багаторазової тари включається до складу податкового кредиту;

- вартість зворотної тари, відповідно до умов договору з постачальником, який передбачає повернення тари, до бази оподаткування ПДВ не включається. Але, якщо з моменту одержання тари минуло три роки (термін позивної давності) і тара не повернута постачальнику, вартість такої тари включається до бази оподаткування одержувача. Якщо в договорі не передбачено в обов'язку покупця повернути тару постачальнику, то вартість цієї тари є об'єктом оподаткування ПДВ;

- вартість зворотної тари є об'єктом оподаткування податком на прибуток, тому що передбачається перехід прав власності на неї від продавця до покупця, у розмірі заставної вартості. Тоді при одержанні тари виникають валові витрати, а при її передаванні — валові доходи.

- амортизується багаторазова тара на підставі Закону про прибуток тільки та, яка належить до основних засобів підприємства (термін експлуатації понад рік);

- багаторазова тара з терміном експлуатації менше року належить до МШП та не амортизується, а відноситься до валових витрат.

Взаємини продавців і покупців щодо продажу-купівлі товарів, розмішених у багаторазову тару, регламентуються Правилами застосування, обороту і повернення засобів упаковки багаторазового використання в повторного використання дерев'яної, картонної тари і паперових мішків на Україні. Так, усі види засобів упаковки багаторазового використання, після звільнення від товарів, підлягають обов'язковому поверненню продавцю, якщо інше не передбачено договором. Правилами установлені терміни повернення тари та санкції за неповернення тари покупцем, а також за відмову від прийому тари постачальником.

Аналітичний облік тари ведеться у бухгалтерії за матеріально відповідальними особами в натуральних та вартісних показниках.

Облік списання товарів, тари при використанні журнальної форми обліку, ведеться за кредитом рахунка 28 «Товари» у журналі 5 «Облік витрат», розділ 3 «Витрати діяльності», який наведено в таблиці. Аналітичні дані до рахунка 28 «Товари» наведені у розділі 4 до журналу 5 та відомості 5.1, які наведені в таблицях.

Розрахунки, які пов'язані з товарними операціями, отримують своє відображення у журналі 3 та відомості до нього 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом; у відомості 3.3. аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та 3.5 аналітичного обліку розрахунків за іншими операціями, які наведені в таблицях.

2.11. Облік витрат торговельної діяльності

Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємств та її розкриття у фінансовій звітності сформульовані у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Витрати — це зменшення економічної вигоди у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками). Що до витрат торговельної діяльності, то згідно з наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 22 травня 2002 року № 145 затверджено «Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності». До складу витрат торговельної діяльності належать витрати підприємств, що здійснюють таку діяльність, які виникають у процесі руху товарів.

Поточні витрати підприємств торгівлі — це грошове відбиття витрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-

виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів.

До складу поточних витрат підприємства торгівлі входять витрати обігу, які представлені в грошовій формі, на здійснення процесу реалізації товарів, які складають за своєю суттю собівартість послуг з доведення товарів від виробника до споживача та пов'язаних із зміною форм власності.

До складу витрат обігу включають операційні витрати, транспортно-заготівельні витрати, що припадають на реалізовані товари, та відсотки за кредит, що належать до витрат фінансової діяльності.

Собівартість реалізованих товарів включає вартість реалізованих товарних запасів, визначену розрахунковим шляхом відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», та транспортно-заготівельних витрат, які припадають на реалізовані товари.

У бухгалтерському обліку поточні витрати торговельної діяльності класифікують:

- за видами діяльності (витрати операційної, фінансової, інвестиційної, інші витрати звичайної діяльності та надзвичайні);
- за економічними елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати). Склад витрат операційної діяльності за економічними елементами визначають за витратами, які не включають до собівартості реалізованих товарів;
- за періодами (витрати поточного періоду та витрати майбутніх періодів);
- за підгалузями торгівлі (оптова, роздрібна торгівля, громадське харчування).

Витрати операційної діяльності поділяють на: витрати, які включають до собівартості реалізованих товарів; адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні витрати» включають вартість витрачених у процесі операційної діяльності:

- ◆ матеріалів та комплектуючих виробів, що використані в процесі торгівлі, для господарських потреб, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами роботи підприємств торгівлі;
- ◆ будівельних матеріалів та запасних частин для проведення поточного ремонту основних засобів, а також МШП;
- ◆ тари й тарних матеріалів;
- ◆ товарів (без продажу — для оцінки їх якості, фізико-хімічних та мікробіологічних досліджень);
- ◆ МШП (інструменти, господарський інвентар, спеціальний одяг, взуття чи відшкодування витрат за придбання ними МШП);
- ◆ інших матеріальних витрат.

Метод оцінки матеріальних цінностей при їх вибутті підприємство обирає самостійно, відповідно до ПБО 9 «Запаси».

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включають:

- основну заробітну плату (за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці, товарами, які видають в порядку натуральної оплати, чи відсоткових або комісійних нарахувань);

- додаткову заробітну плату (надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів, премії та заохочення керівникам, спеціалістам за виробничі результати, гарантійні та компенсаційні виплати, оплата відпусток, оплата іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці);

- інші заохочувальні та компенсаційні виплати (винагороди за підсумками року, премії, які не передбачені чинним законодавством.

Елемент витрат «Відрахування на соціальні заходи» включає:

- ◆ відрахування на обов'язкове державне пенсійне страхування;

- ◆ відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;

- ◆ відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

- ◆ відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;

- ◆ відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства;

- ◆ оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства;

- ◆ медичне страхування.

Розмір внесків на обов'язкове державне соціальне страхування, залежно від його виду, щороку установлює Верховна Рада України відповідно для роботодавців і застрахованих осіб з кожного виду страхування одночасно із затвердженням Державного бюджету України. Страхові внески до Фондів нараховують з сум, що не перевищують максимальний розмір фактичних витрат на оплату праці найманих працівників, у розрахунку на кожну фізичну особу. З 1 січня 2010 року максимальний розмір дорівнює 13 035,00 грн

До складу елемента «Амортизація» включають суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Метод амортизації обирає підприємство самостійно. ПБУ 7 «Основні засоби» рекомендовано здійснювати нарахування амортизації основних засобів за такими методами: прямолінійним; зменшення залишкової вартості; прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивним та виробничим. До того ж, податковим законодавством

передбачено податковий метод, який обов'язково повинні використовувати підприємства — платники податку на прибуток.

До складу елемента «Інші операційні витрати» включають витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу собівартості реалізованих товарів, а також до елементів, перерахованих вище.

Групування витрат діяльності підприємств торгівлі за статтями витрат наведені у таблиці 2.25.

Таблиця 2.25

ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ

Витрати діяльності	Статті витрат
01	02
1. Собівартість реалізованих товарів	1.1. Собівартість реалізованих товарів
2. Адміністративні витрати	2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу. 2.2. Відрахування на соціальні заходи. 2.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби. 2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують адміністративні потреби. 2.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби. 2.6. Витрати на страхування майна. 2.7. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі. 2.8. Загальні корпоративні витрати. 2.9. Інші адміністративні витрати
3. Витрати на збут	3.1. Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечує збут товарів 3.2. Відрахування на соціальні заходи. 3.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів. 3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують збут товарів. 3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут продукції. 3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів. 3.7. Витрати на транспортування. 3.8. Витрати на проведення маркетингових заходів. 3.9. Витрати на тару. 3.10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі. 3.11. Інші витрати на збут

Закінчення табл. 2.25

Витрати діяльності	Статті витрат
01	02
4. Інші операційні витрати	4.1. Витрати на дослідження та розробки. 4.2. Собівартість реалізованої іноземної валюти. 4.3. Собівартість реалізованих виробничих запасів. 4.4. Сумнівні та безнадійні борги. 4.5. Втрати від операційної курсової різниці. 4.6. Втрати від знецінення запасів. 4.7. Нестачі і втрати від псування цінностей. 4.8. Визнані штрафи, пені, неустойки. 4.9. Інші витрати операційної діяльності
5. Витрати фінансової діяльності	5.1. Відсотки за кредит. 5.2. Інші фінансові витрати
6. Витрати інвестиційної діяльності	6. Втрати від участі в капіталі
7. Інші витрати звичайної діяльності	7. Інші витрати звичайної діяльності
8. Надзвичайні витрати	8. Надзвичайні витрати

Синтетичний облік витрат у торговельній діяльності ведуть на активних рахунках 9 класу Плану бухгалтерських рахунків: 90 «Собівартість реалізації», субрахунок 2 «Собівартість реалізованих товарів».

Собівартість реалізованих товарів — це первинна вартість товарів, що вибули. Згадаємо, що оцінку товарів при їх продажу та іншому вибутті здійснюють за одним з методів, наведених у ПБО 9 «Запаси»:

- ідентифікованої собівартості;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження товарів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці товару застосовують при незначній номенклатурі.

Оцінка за методом середньозваженої собівартості проводиться по кожній одиниці товару діленням сумарної вартості залишку таких товарів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці товарів на сумарну кількість товару на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці товарів. Метод ФІФО базується на припущенні, що товари вибувають у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство.

Оцінка товарів за методом нормативних затрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, які встановлює підприємство.

Незалежно від прийнятого методу оцінки, про який зазначено у обліковій політиці підприємства, списання реалізованих товарів за собівартістю на підприємствах оптової торгівлі відображають записами:

Дебет субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів»
Кредит субрахунка 281 «Товари на складі».

Кредитується субрахунок 902 у кінці місяця (звітнього періоду) на суму списаної собівартості реалізованих товарів за дебетом субрахунка 791 «Результат основної діяльності». Таким чином, сальдо на субрахунку 902 відсутнє.

Придбання товарів може бути пов'язано з додатковими витратами. Оскільки деякі витрати, що пов'язані з придбанням товарів, можна визначити тільки після закінчення звітнього періоду, а також через великий асортимент товарів складно правильно розподілити транспортно-заготівельні витрати на одиницю товарів. Тому, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», підприємства торгівлі до собівартості одиниці товару включають транспортно-заготівельні витрати чи на момент придбання товару, чи у кінці звітнього періоду при визначенні собівартості реалізованих товарів.

Для обліку транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) до Плану бухгалтерських рахунків введено субрахунок 289 «ТЗВ» (Наказ МФУ від 14.06.2000 р. № 131).

За дебетом субрахунків 289 накопичуються ТЗВ (без ПДВ) та 641 «Розрахунки за податками» на суму ПДВ, чи з ПДВ, якщо підприємство не є платником ПДВ, та кредиту рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». У кінці місяця, за результатами розрахунка, ТЗВ, які віднесені до реалізованих товарів, списують за кредитом субрахунка 289 у дебет 902.

Таким чином, собівартість реалізованого товару є достовірною. Сальдо на кінець місяця за субрахунком 289 зазначає ТЗВ на залишок товару, які будуть враховані при обчислюванні ТЗВ на реалізовані товари у послідовному звітному місяці.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включають до собівартості реалізованих товарів, діляться на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Рахунок 92 «Адміністративні витрати». В дебеті рахунка групуються витрати за статтями, наведеними у таблиці 2.25. По закінченню місяця адміністративні витрати повністю підлягають списанню у дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Відображення операцій, пов'язаних з адміністративними витратами, наведено у таблиці 2.26.

Таблиця 2.26

**ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ,
ПОВ'ЯЗАНИХ З АДМІНІСТРАТИВНИМИ ВИТРАТАМИ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
1	Нарахована заробітна плата адміністративним працівникам	92	661		+
2	Відрахування на обов'язкові соціальні заходи	92	651, 652, 653, 656		+
3	Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій купівлі валюти	92	651		
4	Нарахування амортизації необоротних активів, що забезпечують адміністративні потреби	92	131, 132, 133		
5	Витрати пов'язані з ремонтом основних засобів адміністративного призначення	92	20, 63, 65, 661, 685		
6	Витрати на утримання об'єктів, що забезпечують адміністративні потреби (опалення, освітлення, водопостачання та інші комунальні послуги)	92	685		
7	Плата за операційну оренду об'єктів основних засобів адміністративного призначення	92	685		
8	Витрати на службові відрядження працівників апарату управління	92	372		
9	Витрати на зв'язок	92	631, 658		
10	Витрати на юридичні, аудиторські, інші послуги	92	631, 685		
11	Вартість використаних бланків, документів, канцелярських приладів	92	201		
12	Плата за реєстрацію підприємства, ліцензію	92	377, 39		
13	Нарахування податків та інших обов'язкових платежів	92	641		
14	Списання вартості періодичних видань з питань законодавства	92	372, 39		
15	Комісійна винагорода банку за купівлю іноземної валюти	92	333		
16	Списання товару, використаного для адміністративних цілей	92	281		
17	Плата банку за розрахунково-касове обслуговування	92	311,685		

Рахунок 93 «Витрати на збут». На цьому рахунку збирають витрати, пов'язані з реалізацією товару. В дебеті рахунка групуються витрати за статтями, наведеними у таблиці 2.25. По закінченню місяця витрати на збут повністю підлягають списанню у дебет рахунка 79 «Фінансові результати». Відображення в обліку операцій про витрати на збут наведено у таблиці 2.27.

Таблиця 2.27

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ПРО ВИТРАТИ НА ЗБУТ

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
1	Нарахована заробітна плата працівникам, що забезпечують збут товарів	93	661		+
2	Відрахування на обов'язкові соціальні заходи	93	651, 652, 653, 656		+
3	Нарахування амортизації необоротних активів, що забезпечують збут товарів	93	131, 132, 133		
4	Витрати, пов'язані з ремонтом основних засобів, що забезпечують збут товарів	93	20, 63, 65, 661, 685		
5	Витрати на утримання об'єктів, що забезпечують збут товарів (опалення, освітлення, водопостачання та інші комунальні послуги)	93	685		
6	Плата за операційну оренду об'єктів основних засобів, що забезпечують збут товарів	93	685		
7	Витрати на службові відрядження працівників, пов'язаних зі збутом товарів	93	372		
8	Витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних з пакуванням і фасуванням товарів	93	631, 658		
9	Витрати на оплату праці працівникам підприємства, пов'язаних з передпродажною підготовкою товарів — пакуванням, фасуванням товарів тощо	93	661		
10	Відрахування на соціальні заходи з заробітної плати працівників за передпродажну підготовку товарів	93	65		
11	Витрати на зберігання товарів на складах інших підприємств	93	631, 685		

Закінчення табл. 2.27

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
12	Вартість матеріалів, використаних для зберігання, оброблення, пакування товарів	93	20		
13	Витрати на дезінсекцію та дератизацію	93	631, 685		
14	Витрати на транспортування товарів	93	631, 685		
15	Витрати на рекламу	93	372, 685		
16	Митні збори при експорті товару	93	377		
17	Сума комісійної винагороди при продажу товару	93	685		
18	Витрати, пов'язані з гарантійним ремонтом і гарантійним обслуговування реалізованих товарів	93	20, 28, 631, 661, 65		

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». В дебеті рахунка групуються витрати за статтями, наведеними у таблиці 2.25. По закінченню місяця такі витрати повністю підлягають списанню у дебет рахунка 79 «Фінансові результати». Відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з іншими витратами операційної діяльності наведені у таблиці 2.28.

Таблиця 2.28

**ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРЬСЬКОМУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ
ПРО ІНШІ ВИТРАТИ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
1	Відображена собівартість реалізованої іноземної валюти	942	334		
2	Сума комісійної винагороди банку з операції з продажу валюти	942	377		
3	Облікова вартість реалізованих матеріалів, МПП	943	20,22		
4	Створення резерву сумнівних боргів	944	38		
5	Втрати від курсової різниці за операціями, активами й зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства	945	302,312,3 14,362		

Закінчення табл. 2.28

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
6	Уцінка товару	946	28		
7	Сума перевищення балансової вартості товарів, матеріалів, МШП над їхньою справедливою вартістю при обміні подібними активами	946	28, 20, 22		
8	Нестача товарів в межах норм природного убутку при зберіганні та реалізації	9471	28		
9	Втрати товарів понад норми природного убутку при зберіганні та реалізації	9472	28		
10	Втрати товарів понад норми природного убутку під час перевезення	9472	63		
11	Зменшення суми податкового кредиту з ПДВ	947	641		
12	Вартість зіпсованих бланків суворої звітності	947	20		
13	Суми, виключені зі складу податкового кредиту або включення до нього за першою подією	947	28		
14	Нестачі та втрати від псування цінностей	947	28		
15	Штрафні санкції за порушення законодавства чи умов договору	948	64, 68, 311		
16	Різниця між вартістю валюти, придбаної за курсом купівлі, та вартістю валюти, яку розраховано за валютним курсом на момент зарахування валюти на рахунок	949	333		
17	Нарахування державного мита за придбання бланків векселів	949	641		
18	Нарахування заробітної плати працівників житлово-комунального або обслуговуючого господарства	949	661		
19	Відрахування на соціальні заходи із заробітної плати працівників житлово-комунального або обслуговуючого господарства	949	65		
20	Суми матеріальної допомоги працівникам	949	661		
21	Амортизація вартості необоротних активів, які відносяться до житлово-комунального або обслуговуючого господарства	949	13		

Якщо надання обідів передбачено колективним договором, то підприємство має право віднести їх вартість до валових витрат і нарахованих соціальних внесків. Безоплатне передавання обідів, згідно з колективним договором, є натуроплатою, тому обкладається податком на прибуток. При купівлі обідів підприємство збільшує валові витрати та суму податкового кредиту, а при продажі працівникам обіду — валовий дохід та податкові зобов'язання з ПДВ. Операції про надання обідів своїм працівникам наведені у таблиці 2.29.

Таблиця 2.29

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ
З НАДАВАННЯ ОБІДІВ СВОЇМ ПРАЦІВНИКАМ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
1	Перераховано передоплату за обіди — 240,0	377	311		200,0
2	Розрахунки з бюджетом — 40,0	641	644		
3	Підписано акт надання обідів — 240,	949	377		
4	Податковий кредит з ПДВ — 40,0	644	377		
5	Нарахована зарплата за місяць — 800,0	92	661		800,0
6	Вартість обідів (розраховано згідно з п. 3.4. Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.03 р. № 889-ІУ за формулою: вартість обіду (з ПДВ) × (100 : (100 – 15))	92	661		282,24
7	Здійснено утримання внесків та податку (від суми за п.5 + 6) – 194,53	661	651—653, 641		
8	Здійснено нарахування (від суми за п.5 + 6) — 1082,24 × 38,2 %	92	651—653, 656 (2 %)		413,42
9	Передача обідів робітнику	661	719	240,0	
10	Зобов'язання з ПДВ — 40,0	719	641		
11	Списана собівартість наданих обідів — 200,0	791	949		
12	Списано дохід на фінансовий результат — 200,0	719	791		

Якщо у колективному договорі підприємства не передбачена така стаття витрат, як безоплатне харчування, тоді при купівлі обідів не виникає валових витрат і податкового кредиту з ПДВ, тому що ці витрати не пов'язані з веденням господарської діяльності. Але

вартість обідів обкладається податком з доходів за Законом № 889 та вартість безоплатно переданих обідів збільшує валові доходи підприємства. У цьому разі операції будуть такими, що наведені у таблиці 2.30.

Таблиця 2.30

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДАННЯ ОБІДІВ СВОЇМ ПРАЦІВНИКАМ ЗА ВІДСУТНОСТІ ЗАПISУ У КОЛЕКТИВНОМУ ДОГОВОРІ

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
1	Перераховано передоплату за обіди з ПДВ — 240,0	377	311		
2	Підписано акт наданих обідів — 240,0	949	377		
3	Збільшено валові доходи на вартість безоплатно переданих обідів — 240,0			200,0	
4	Збільшено суму податкових зобов'язань з ПДВ — 40,0	949	641		
5	Утримано (тільки) податок з доходів — 31,20	661	641		
6	Списано витрати на надання обідів — 280,0	791	949		

Рахунок 95 «Фінансові витрати». На цьому рахунку збирають витрати, пов'язані з оплатою відсотків за використання банківських кредитів, за векселями виданими, за договорами фінансової оренди тощо. Номенклатура статей витрат фінансової діяльності наведена у таблиці 2.25. За підсумками звітного періоду витрати фінансової діяльності списують у дебет 79 «Фінансові результати». Відображення витрат фінансової діяльності показано у таблиці 2.31.

Рахунок 96 «Втрати від участі в капіталі». Втрати від зменшення вартості інвестицій, які виникають у процесі інвестиційної діяльності, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, відображають за кількома субрахунками: 961 «Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства», 962 «Втрати від спільної діяльності», 963 «Втрати від інвестицій в дочірні підприємства».

За дебетом рахунків записують суми визнаних втрат у кореспонденції за кредитом рахунка 14 «Довгострокові фінансові інвестиції». За кредитом суми визнаних втрат списують на рахунок 79 «Фінансові результати».

Таблиця 2.31

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ВИТРАТ ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
1	Нараховані відсотки за кредит банку	951	684		
2	Відсотки за векселями виданими	952	684		
3	Амортизація премії за векселем отриманим	952	352		
4	Відсотки за договорами фінансового лізингу	952	684		

Рахунок 97 «Інші витрати». На цьому рахунку збирають витрати пов'язані зі звичайною діяльністю підприємства, крім фінансових витрат, але не пов'язані з реалізацією товарів. Схема така як і за попередніми рахунками — за дебетом визнані витрати, за кредитом — списані у дебет рахунка 79 «Фінансові результати». Номенклатуру статей інших витрат звичайної діяльності та їх відображення у бухгалтерському обліку показано у таблиці 2.32.

Таблиця 2.32

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ІНШИХ ВИТРАТ ЗВИЧАЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
1	Списана собівартість реалізованого векселя	971	352		
2	Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	972	10,11		
3	Курсова різниця, що виникла на дату погашення поточної частини довгострокового кредиту в іноземній валюті	974	612		
4	Перерахунок заборгованості за кредитом в іноземній валюті на дату складання звітності	974	502, 602		
5	Курсова різниця за нарахованими відсотками за кредитами в іноземній валюті	974	684		
6	Сума уцінки залишкової вартості необоротних активів	975	10, 11, 12		

Закінчення табл. 2.32

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
7	Закриття заборгованості на вартість товарів, переданих безоплатно фізичним особам, неприбутковим організаціям як благодійна допомога	977	377		
8	Вартість товарів переданих безоплатно з причин, не пов'язаних з благодійністю	977	28		
9	Зменшення суми податкового кредиту з ПДВ	977	641		
10	Вартість передоплати на видання загальнополітичного характеру	977	631		

Рахунок 98 «Податок на прибуток». Якщо підприємство є платником податку на прибуток, то сума нарахованого податку визнається витратами поточного періоду з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу і розраховується за ПБО 17 «Податок на прибуток». За дебетом субрахунків 981 «Податок на прибуток від звичайної діяльності» та 982 «Податок на прибуток від надзвичайних подій» показують суму податків, з кредитом рахунків 17 «Відстрочені податкові активи», 54 «Відстрочені податкові зобов'язання» та 64 «Розрахунки по податкам та платежам». Кредитуються витрати за нарахованими податками з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати»;

Таблиця 2.33

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДЗВИЧАЙНИХ ВИТРАТ

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
		Дебет	Кредит	Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06
1	Втрата ТМЦ, грошових коштів внаслідок надзвичайних подій	99	20,28, 30		
2	Нарахування заробітної плати працівникам, які ліквідують наслідки надзвичайних подій	99	661		
3	Відрахування на соціальні заходи з заробітної плати працівників, які ліквідують наслідки надзвичайних подій	99	65		
4	Списання коштів у зв'язку з банкрутством банку, у якому було відкрито поточний рахунок підприємства	99	311, 312		

Рахунок 99 «Надзвичайні витрати». Надзвичайні витрати пов'язані з втратами та витратами, які виходять за звичайні, у зв'язку з тим, що вони не плануються та не очікується, що вони можуть повторюватися. До таких витрат належать як прямі витрати, які вже сталися, так і витрати, які пов'язані з упередженням подій. Витрати поділяють на три групи, та кожній присвоєно субрахунок — 991 «Втрати від стихійного лиха», 992 «Втрати від техногенних катастроф і аварій», 993 «Інші надзвичайні витрати». За дебетом рахунків накопичують витрати, за кредитом списують на дебет 79 «Фінансові результати». Відображення надзвичайних витрат у бухгалтерському обліку показано у таблиці 2.33.

Таким чином, витрати діяльності торгового підприємства, залежно від видів, зазначених вище, будуть списані наприкінці місяця, кварталу чи року на рахунок 79 «Фінансові результати» за субрахунками 791 «Результат основної діяльності», 792 «Результат фінансових операцій», 793 «Результат іншої звичайної діяльності», 794 «Результат надзвичайних подій».

Питання для контролю знань

1. На кого покладається відповідальність за складський облік товарів?
2. Якими первинними документами підтверджують надходження товару?
3. Якими первинними документами підтверджують вибуття товару?
4. На якому рахунку обліковують собівартість реалізованих товарів?
5. Для чого призначено рахунок 024?
6. Назвіть основні елементи рахунка 285 «Торгова націнка».
7. Які способи зберігання товару впроваджують на складах?
8. Поясніть, коли до первинної вартості товару відносять суму ПДВ.
9. Коли виникає право на податковий кредит?
10. Що означає кореспонденція рахунків: Дебет 289 «Транспортно-заготівельні витрати, Кредит 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»?
11. Як визначається контрактна вартість товару, який надійшов від нерезидента?
12. Яка різниця між ПДВ та акцизним збором?
13. Що означає кореспонденція рахунків: Дебет 641 «Розрахунки за податками» Кредит 644 «Податковий кредит»?
14. Що означає кореспонденція рахунків: Дебет 643 «Податкові зобов'язання» Кредит 641 «Розрахунки за податками»?
15. Що фіксують записами Дебет 281 «Товари на складі», Кредит 46 «Неоплачений капітал»?
16. Яка різниця між комітентом та комісіонером?
17. Які послуги надає товарна біржа?
18. З якою операцією пов'язане коригування у бухгалтерському обліку за дебетом рахунка 704 «Вирахування з доходу»?
19. У яких облікових реєстрах роблять записи про рух товарів?
20. Які форми реалізації використовують у торгівлі?
21. Чим відрізняється транзитна форма реалізації від складської?
22. Що означає кореспонденція рахунків: Дебет 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», Кредит 702 «Доход від реалізації товарів»?
23. Коли за умовами бартеру виникає компенсація?
24. Які операції є об'єктом оподаткування ПДВ?

Розділ 3

ОБЛІК ТОВАРІВ, ВИТРАТ І ДОХОДІВ У РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ

У ринкових умовах господарювання роздрібна торгівля характеризується більшим ускладненням структури, що обумовлено розширенням масштабів діяльності, ростом обсягу товарних мас, які циркулюють її каналами, збільшенням кількості структурних елементів і розмаїттям їх зв'язків між собою і з постачальниками. Усі названі обставини потребують нових підходів до управління підприємствами роздрібною торгівлі і процесом товароруку загалом. В цих умовах одним із найважливіших напрямків ефективності функціонування роздрібною торгівлі стає завдання значного удосконалення управління товарними запасами.

У сфері товарного бізнесу значну долю має роздрібна торгівля. Будучи кінцевою ланкою процесу товарообігу, вона здійснює доставку товарної продукції виробників до безпосередніх споживачів.

Торговельна діяльність роздрібних підприємств складається з ряду товарних операцій, тісно взаємопов'язаних.

З метою управління товарними ресурсами облікова інформація повинна включати реєстри щодо стану товарів на складах у торговельних залах, своєчасності та правильності їх оприбуткування, оцінки, забезпечення зберігання їх матеріально-відповідальними особами, своєчасності реалізації товарів та відображення торгової виручки.

Реалізація товарів споживачам завершує процес кругообігу оборотних коштів підприємства та надає можливість поновити процес товарообігу, використовуючи виручку від реалізації товарів для поновлення товарних ресурсів, для виплати заробітної плати працівникам, розрахунків з постачальниками, бюджетом, органами соціального і пенсійного страхування, банками та інших платежів.

Завданнями цього розділу є розкриття питань обліку операцій торговельної діяльності, а саме: документальне оформлення та облік надходження, продажу та іншого вибуття товарів у роздрібній торгівлі, звітність матеріально-відповідальних осіб, організація аналітичного та синтетичного обліку з постачальниками, інвентаризація товарів, оцінка товарних запасів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, облік доходів, витрат та фінансових результатів від реалізації. Необ-

хідно також розглянути окремі проблеми щодо обліку товарних ресурсів, які ще не мають остаточного вирішення.

3.1. Оцінка товарів у поточному обліку і порядок формування їх продажної вартості

Товари, придбані (отримані) і утримані з метою подальшого продажу, належать до запасів. Товари повинні відповідати затвердженим стандартам, технічним і якісним характеристикам, мати попит споживачів. Залежно від їх призначення товари належать до промислової, продовольчої та технічно-промислової груп.

Одиницею бухгалтерського обліку товару є його найменування, вид, група. Товари на підприємствах роздрібною торгівлі проходять такі етапи:

- придбання товарів від постачальників;
- приймання за кількістю та вартістю;
- доведення купівельної вартості до продажної;
- зберігання товарів на складах та у місцях реалізації;
- продаж товарів споживачам.

Отже, облік товароруху буде розглянуто з точки зору згаданих вище етапів.

Проблема визначення собівартості товарних запасів має важливе значення як для фінансового і податкового обліку, так і для прийняття управлінських рішень на торговельних підприємствах.

Оцінка товарів у поточному обліку ґрунтується на первісній вартості товарів. Вона змінюється залежно від джерел надходження.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», поняття собівартості придбаних товарів може бути застосоване щодо товарів, придбаних за грошові кошти, і є їх первісною вартістю.

До первісної вартості товарів належать такі витрати:

- ◆ суми, сплачені постачальнику товару згідно з угодою або контрактом за мінусом непрямих податків;
- ◆ суми ввізного мита;
- ◆ суми непрямих податків, які відшкодовуються підприємству;
- ◆ витрати на заготівлю, транспортування товарів, вантажно-розвантажувальні роботи, у т. ч. витрати на страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- ◆ інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням і доставкою товарів.

Транспортні витрати торговельного підприємства включають: вартість транспортних послуг за доставку товару сторонніми організаціями; витрати підприємства на доставку товару власним або орендованим транспортом.

Витрати на придбання товарів (крім ціни постачальника) можуть обліковуватись як за кожною одиницею товарів (однорідною групою), так і загалом за товарними запасами.

На порядок обліку впливають такі фактори:

- номенклатура товарів;
- склад витрат з придбання товарів і можливість прямого включення їх до первісної вартості;
- метод оцінки вибуття запасів;
- потреба в інформації про собівартість придбання товарів за кожною одиницею для управлінських цілей;
- автоматизація облікових цілей.

Розрізняють такі методи розподілу транспортних витрат:

1. Метод прямого розподілу.

2. Метод розподілу за середнім відсотком.

Сутність прямого методу розподілу транспортних витрат виходить із самої назви — прямим розподілом транспортних витрат між одиницями придбаного товару у вартісному, або кількісному, або у ваговому співвідношенні.

Метод розподілу транспортних витрат за середнім відсотком полягає у визначенні відсоткового співвідношення всіх транспортних витрат звітного періоду до всієї вартості товарів, що були здійснені в такому звітному періоді. Таке списання транспортних витрат є своєрідним коригуванням собівартості проданих товарів.

Застосування методу середнього відсотка не передбачає розподілу транспортних витрат безпосередньо при одержанні товару, як це здійснюється при застосуванні методу прямого розподілу. Протягом звітного періоду транспортні витрати накопичуються окремо на субрахунку 289 «ТЗВ». Розрахунок суми транспортних витрат, що підлягають списанню у складі собівартості проданих товарів, здійснюється за підсумками звітного періоду.

Співвідношенням усіх транспортних витрат звітного періоду і вартості усіх товарів, що були придбані на підприємстві у звітному періоді, визначається середній відсоток транспортних витрат (% ТЗВ):

$$\% \text{ ТЗВ} = \frac{\text{Сальдо за рах. 289 «ТЗВ»} + \text{Дебетовий оборот за рах. 289 «ТЗВ»}}{\text{Сальдо за рах. 282 «Товари у торгівлі»} + \text{Дебетовий оборот за рах. 282}} \times 100 \%$$

Визначивши розмір середнього відсотка транспортних витрат, можна знайти суму транспортних витрат, які відносяться до складу первісної вартості проданих товарів:

$$\frac{\% \text{ ТЗВ} \times \text{Кредитовий оборот рах. 282}}{100 \%}$$

і відображаються на субрахунках: Д-т 902 К-т 289.

Потім визначається сума ТЗВ, що припадають на залишок товарів.

ПРИКЛАД. Сальдо за дебетом субрахунка 289 на початок місяця — 600 грн; за звітний місяць ТЗВ — 1500 грн;

Сальдо на початок місяця за дебетом субрахунка 282 — 5000 грн; дебетовий оборот за звітний місяць за дебетом субрахунка 282 — 15 000 грн Реалізовано за звітний місяць товарів на 16 800 грн.

Сума ТЗВ, яка відноситься до складу первісної вартості проданих товарів:

$$(10,5 \times 1600) \times 100 = 1680 \text{ грн.}$$

У бухгалтерському обліку ця сума відображається записом:

Дебет 902 «Собівартість реалізації товарів»
Кредит 289 — 1680 грн.

На залишок товарів на кінець місяця припадає сума ТЗВ — 420 грн (2100 – 1680).

Характерною особливістю підприємств роздрібною торгівлі є те, що вони ведуть облік товарів у продажних цехах, тобто в тих цінах, за якими товари будуть реалізовані покупцям — кінцевим споживачам. Виходить, при оприбуткуванні товару, що надійшов, підприємства одразу відображають і суму торговельної націнки на нього.

Торговельна націнка є різницею між продажною і покупною (первісною) вартістю товарів. Сума торговельної націнки покликана забезпечити покриття витрат підприємства і принести йому прибуток.

Оскільки підприємства роздрібною торгівлі ведуть облік товарів у продажних (роздрібних) цінах, то їхня продажна вартість повинна містити в собі суму ПДВ, що нараховується при продажі. У зв'язку з цим, сума податку на додану вартість, сплаченого (нарахованого) при придбанні товару, повинна бути врахована підприємством роздрібною торгівлі при формуванні торговельної націнки. На схемі 3.1 наведений порядок формування продажної (роздрібною) вартості товару.

$$\begin{aligned} & \text{Продажна вартість товарів} = \\ & = \text{первісна вартість} + \text{торговельна націнка.} \end{aligned}$$

Торговельна націнка	=	Сума ПДВ із покупної вартості товару	+	Сумма торговельної націнки	+	Сума ПДВ, нарахована на торговельну націнку
---------------------	---	--------------------------------------	---	----------------------------	---	---

Схема 3.1. Формування продажної (роздрібною) вартості товару

За невеликого асортименту товару підприємство роздрібної торгівлі, зазвичай, установлює націнку на товар у конкретній сумі. Наприклад, підприємство роздрібної торгівлі придбало товар на суму 1200 грн (у тому числі ПДВ — 200 грн). Націнка на придбаний товар склала 560 грн, продажна вартість придбаного товару 1560 грн, у тому числі:

- первісна (покупна) вартість без ПДВ — 1000 грн;
- торговельна націнка — 560 грн;

У тому числі (сума ПДВ із покупної вартості товару 200 грн + сума торговельної націнки 300 грн + сума ПДВ, нарахована на торговельну націнку, 60 грн ($300 \text{ грн} \times 20 : 100$)).

При великому товарному асортименті сума торговельної націнки встановлюється у процентному співвідношенні до покупної вартості товару.

Використовуючи ці дані і, крім того, за умов, що на підприємстві на придбаний товар установлена торговельна націнка в розмірі 30 % первісної (покупної) вартості товару з урахуванням ПДВ, визначимо порядок формування продажної вартості товару, а саме:

первісна (покупна) вартість з урахуванням ПДВ буде дорівнює 1200 грн;

Торговельна націнка 360 грн ($1200 \text{ грн} \times 0,3$)

Продажна вартість 1560 грн ($1200 \text{ грн} + 360 \text{ грн}$)
або ($1200 \text{ грн} \times 1,3$)

У нашому прикладі продажна ціна товару, відпущеного в реалізацію, визначається відповідно до П(С)БУ 9 «Запаси» для підприємств роздрібної торгівлі за методом ціни продажу. На кожен товар, що надійшов, до покупної вартості нараховується торговельна націнка у встановленому на підприємстві відсотку. Розмір торговельної націнки передбачає покриття «вхідного» ПДВ, транспортно-заготівельних витрат, ПДВ від продажної вартості реалізованих товарів і одержання валового доходу від основної діяльності.

3.2. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку товароруху

Облік товарів та товарних операцій торговельних підприємств регламентується Положенням про порядок реалізації і ведення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з продажем товарів, Законами України, Планом рахунків, а також П(С)БО.

Моментом реалізації товару, збільшення валового прибутку, виникнення податкового зобов'язання по ПДВ є момент отримання грошо-

вих коштів від покупця та відпуск товару з врученням товарного чи касового чеків.

Для узагальнення інформації про рух та наявність товарних запасів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачений рахунок 28 «Товари», субрахунок 282 «Товари в торгівлі».

За дебетом субрахунка 282 відображається надходження товарів за продажними (роздрібними) цінами. За кредитом — списання товарів у зв'язку з їх реалізацією споживачам, іншим вибуттям також за роздрібними цінами. Субрахунок 285 «Торгова націнка» застосовують роздрібні торговельні підприємства. За кредитом субрахунка 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом — зменшення (списання). Списання за рахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунка 902 і кредитом субрахунка 285 «storno».

На субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати» узагальнюються інформація про суми ТЗВ, пов'язані з придбанням товарів.

Нарахування суми ТЗВ та її списання відображається такими бухгалтерськими записами:

Дебет субрахунка 289, Кредит рахунків 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками», 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Дебет субрахунка 902, Кредит субрахунка 289.

Доход від реалізації товарів обліковується на рахунку 70 «Доход від реалізації, субрахунок 702 «Доход від реалізації товарів». За кредитом субрахунка 702 відображається торгова виручка з ПДВ, за дебетом — ПДВ акцизний збір, а також списання доходів від реалізації товарів у порядку закриття субрахунка на рахунок 79 «Фінансові результати».

Собівартість реалізованих товарів відображається на однойменному субрахунку 902 рахунку 90 «Собівартість реалізації» за продажними цінами протягом звітного періоду таким бухгалтерським записом: Дебет субрахунка 282 «Товари в торгівлі». По закінченні звітного періоду визначається собівартість проданого товару за методом середнього відсотка торгових націнок, а також розрахунком суми транспортних витрат і відображається такими бухгалтерськими записами: Дебет субрахунка 902 Кредит субрахунка 285 «storno»; Дебет субрахунка 902, Кредит субрахунка 289 «Транспортно-заготівельні витрати». Фактична собівартість реалізованих товарів за звітний період списується в порядку закриття дебетового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу собівартості товарів, а як витрати обігу узагальнюються на рахунках обліку витрат звітного періоду — 92 «адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Дані субрахунка 902 «Собівартість реалізації товарів» знаходять відображення у Звіті про фінансові результати.

3.3. Документальне оформлення надходження товарів

При здійсненні товарних операцій використовуються і у певному порядку заповнюються окремі документи.

Угода — це основоположний документ, який є підставою для здійснення будь-якої торговельної операції. Він визначає характер угоди (купівля-продаж, консигнація, бартерний контракт тощо), а відповідно і методологію відображення цих операцій у бухгалтерському обліку.

При отриманні запасів безпосередньо від постачальників, доставлених їхнім транспортом або транспортом сторонньої організації безпосередньо на склад підприємства, складається товарно-транспортна накладна. Товарно-транспортними накладними (ТТН) оформлюється відпуск товарів зі складу при централізованій доставці.

Обов'язковим є заповнення всіх реквізитів, які містяться у цьому документі: підстава на відпуск товарів (замовлення, розпорядження тощо), номер автомашини, номер дорожнього листа, прізвище водія і вантажника, через кого відпускається товар, ким і кому відпущений товар, найменування, кількість, ціна і вартість товару. В тих випадках, коли в розділі «Відомості про вантаж» ТТН неможливо перерахувати всі назви і характеристики товарів, що перевозяться, до товарного розділу ТТН додатково складається як невід'ємна частина, належним чином оформлена спеціалізована форма товарної накладної (сертифікат або інша форма первинного обліку), яка застосовується підприємством для оформлення передачі товарно-матеріальних цінностей.

При незаповненні реквізитів розділів «Навантажувально-розвантажувальні операції», «Транспортні послуги» ТТН підприємства не мають права віднести до складу валових витрат витрати з перевезення, навантаження і розвантаження товару.

Накладна підписується матеріально відповідальною особою, що відпустила товар, агентом або іншим працівником, що прийняв товар до перевезення, а також матеріально відповідальною особою підприємства-отримувача, що прийняла товар (тут же ставиться штамп підприємства-отримувача).

Важливе значення в організації обліку надходження товарів має правильне документальне оформлення приймання товарів із зазначенням їх кількості. Порядок оформлення приймання залежить від місця приймання товарів (склад постачальника чи торговельне підприємство), виду постачання (у тарі або без тари), способу доставки та інших факторів.

Для одержання товарів безпосередньо на складі постачальника чи станції (пристані) призначення представнику торговельного підприєм-

ства видається доручення типової форми, підписане керівником, головним бухгалтером і завірене печаткою.

Доручення видається на строк, який установлюється залежно від можливості отримання і вивезення відповідних цінностей за нарядом, рахунком, накладною або іншим документом, що їх замінює, на підставі якого видане доручення, але не більше ніж на 10 днів. Особам, які не відзвітувались про використання доручень або ж не повернули невикористане доручення, термін дії якого скінчився, нове доручення не видається. У виданому дорученні наводиться перелік цінностей, які потрібно отримати по ньому (обов'язково з зазначенням назви і кількості, незалежно від того, чи є такі відомості в документах на відпущення (наряді, рахунка, договори, замовленні, угоди тощо) цінностей. Незаповнені рядки доручення необхідно прокреслювати.

При постійних зв'язках торговельного підприємства з постачальником виписується довготермінове доручення, але не більше ніж на 3 місяці із зазначенням посадових осіб, яким надано право на одержання товарів. Доручення реєструються в спеціальному журналі, в якому виділяються графи для розписки про одержання доручення та позначки про його використання на підставі наданих документів.

Затарені товари на складі постачальника приймаються за кількістю місць без перевірки і підрахунка кількості вмістимого. При цьому ретельно перевіряються кількість місць, вага, стан упаковки, цілісність тари. Матеріально відповідальна особа ставить підпис на товарно-транспортній накладній, чим засвідчує приймання товарів у постачальника і відповідає за збереженість товару.

Відвантаження (відпуск) товарів зі складів оптових баз проводиться матеріально відповідальними особами. Торговий відділ бази повинен виписувати рахунок-фактуру із зазначенням найменування та кількості товарів, що підлягають відпуску, а також фактично відпущеної кількості товарів. Таким чином, рахунок-фактура є нарядом на відпуск товарів і документом, що підтверджує їх фактичний відпуск за кількістю.

Рахунок-фактура як платіжний документ є підставою платежу та його розміру, виписується у випадку передоплати за товар або за фактично відпущений товар на підставі документів на відпуск, відвантаження або доставку товарів. Рахунок-фактура додається до платіжного доручення або платіжної вимоги-доручення на оплату товару. При відвантаженні товару залізничним або водним транспортом до рахунка-фактури додається також вантажна квитанція, яка підтверджує приймання вантажу на станції (пристані) відправлення для доставки на адресу вантажоодержувача.

Право на податковий кредит виникає у платника податку тільки за наявності податкової накладної, що виписана відповідно до діючого законодавства. Податкова накладна є як обліковим, так і звітним до-

кументом. На підставі податкової накладної заповнюється книга обліку придбання товарів підприємствами — платниками ПДВ.

Право на податковий кредит по імпортованих товарах виникає у платника податку на момент сплати ПДВ митним органам, а запис до книги обліку придбання товарів здійснюється на підставі вантажної митної декларації (ВМД).

Супровідними документами є пакувальні ярлики, карти, специфікації, відвіси, а на окремі товари — сертифікати якості, довідки лабораторних аналізів, що характеризують якісний стан товару. Пакувальний ярлик складається на кожне окреме місце (ящик, тюк і т.д.) Один примірник його вкладається в ящик (тюк), а інший — із зазначенням ваги кожного місця, повинен додаватись до рахунка-фактури. Специфікація оформлення виявлених розбіжностей, які забезпечують можливість відшкодування матеріальної шкоди — нестачі товару, що виникла з вини постачальника або залізниці.

При прийманні товарів від постачальників можуть бути виявлені розбіжності в кількості або якості товару, зазначених у супровідних документах і тих, що фактично надійшли. У цьому випадку особливу увагу необхідно приділяти правилам приймання товару і документального оформлення виявлених розбіжностей, які забезпечують можливість відшкодування матеріальної шкоди — нестачі товару, що виникла з вини постачальника або залізниці.

Правила приймання товару залежать від місця їх одержання (на складі одержувача, на залізничній станції або на складі постачальника) та упаковки товару (без упаковки або в упаковці).

Основними принципами приймання товару є:

а) приймання товару на складі постачальника:

- товар в упаковці приймається одержувачем за кількістю місць або за вагою-брутто, перевірка за кількістю одиниць або вагою повинна бути проведена протягом строків, установлених держстандартами, технічними умовами, особливими поставки та іншими нормативними документами;

- незатарений товар приймається за кількістю натуральних одиниць або вагою-нетто:

б) приймання товару на складі одержувача проводиться за кількістю натуральних одиниць або вагою;

в) приймання товару на залізничній станції проводиться згідно із залізничною накладною і вантажною квитанцією. При цьому, необхідно перевірити цілісність вагона або контейнера, наявність пломб і чіткість відтисків на них. Якщо органи транспортної організації видають вантаж без перевірки ваги, про це повинен бути зроблений запис в залізничній накладній. Приймання товару, незатареного в тару, проводиться з обов'язковим переважуванням товару, із складанням спеціального документа — відвісу.

Найбільш раціональним способом приймання товарів, що надійшли, є застосування спеціального штампу приймання. Цей штамп ставиться безпосередньо на супровідних товарних документах (рахунках-фактурах, товарно-транспортних накладних тощо) матеріально відповідальними особами, що прийняли цінності в підзвіт. У ньому зазначається дата приймання товару, номер і дата супровідного документа, сума прийнятих товарів і окремо тари, що завіряється підписом матеріально відповідальної особи.

Проте не в усіх випадках можна оформити приймання товарів поставленням штампу на супровідних документах. Наприклад, коли одержані товари за одним супровідним документом оприбутковуються різними матеріально відповідальними особами. У таких ситуаціях приймання товарів оформлюється актом приймання, де вказується найменування, артикул, гатунок, кількість і сума товарів за документом постачальника і товарів, що фактично надійшли.

Виявлені в процесі приймання товарів розбіжності оформлюють відповідними документами у встановленому порядку і у відповідні строки. Основними з таких документів є:

1. Акт про встановлені розбіжності, який складається комісією з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи і представника постачальника. Якщо договором не передбачається обов'язкова участь представника постачальника, то в складі комісії повинен брати участь представник незацікавленої сторони, який повинен мати посвідчення на право участі в прийманні товару. В акті, зазвичай, перераховуються тільки ті матеріальні цінності, за якими виявлені розбіжності. В кінці акту робиться запис про те, що за іншими товарно-матеріальними цінностями розбіжностей не встановлено.

2. Акт про встановлені розбіжності при прийманні імпортованих товарів складається комісією у випадку виявлення розбіжностей фактичної кількості товарів з даними товаросупровідних документів. До нього додаються оригінали пакувальних листів або обумовлюється їх відсутність. Акт складається в п'яти примірниках, а на імпортовані товари, одержані в упаковці оптової бази, — у двох.

3. Комерційний акт складається при прийманні товару на залізничній станції з обов'язковою участю її представника в день одержання вантажу.

До актів обов'язково додаються супровідні документи, що підтверджують виявлені при прийманні товарів розбіжності: транспортні документи, пакувальні ярлики, документ, що засвідчує повноваження представника, який брав участь в прийманні товару, та інші.

Не складаються акти у випадках, якщо нестача товару виявлена в межах встановлених норм природного убутку при перевезенні товару, оскільки вона належить до витрат торговельного підприємства.

На підставі правильно складених актів і доданих всіх необхідних документів, торговельне підприємство має право у встановлені строки вису-

нути претензії постачальнику або залізничній станції. Так, претензія до транспортної організації з нестачі товарів може бути направлена протягом 6-ти місяців, а транспортна організація, своєю чергою, повинна дати відповідь про задоволення або відому в задоволенні претензії протягом 3-х місяців. Якщо претензія відхилена, підприємство по закінченню наступних 2-х місяців може звернутись до арбітражного суду.

3.4. Документальне оформлення продажу товарів

Реалізацію товарів у роздрібних торгових підприємствах здійснюють, зазвичай, за готівку. Згідно з Законами України «Про внесення змін до Закону України «Про застосування електронних контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг та «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»», при роботі з готівкою або в безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг повинні використовуватись реєстратори розрахункових операцій замість електронних контрольно-касових апаратів. Тепер замість виписування товарних чеків передбачено виписування розрахункових квитанцій (звичайні за формою РК-1 і спрощені за формою РК-2), а «правонаступником» журналу використання ЕККА стала книга обліку розрахункових операцій. У ст. 1 Закону України наведені такі визначення цих термінів:

- реєстратор розрахункових операцій (РРО) — пристрій або програмно-цільовий комплекс, у якому реалізовані фіскальні функції, призначений для реєстрації розрахункових операцій при продажу товарів (наданні послуги), операцій з купівлі-продажу іноземної валюти та/або реєстрації кількості проданих товарів (наданих послуг). До РРО належать: електронний контрольно-касовий апарат (ЕККА), електронний контрольно-касовий реєстратор (ЕККР), комп'ютерно-касова система (ККС), електронний таксометр (ЕТ), автомат з продажу товарів (послуг) (АПТ) тощо;

- розрахунковий документ (РД) — документ установлені форми та змісту (касовий чек, товарний чек, розрахункова квитанція, проїзний документ тощо), що підтверджує факт продажу (повернення) товарів, надання послуг, отримання (повернення) коштів, купівлі-продажу іноземної валюти, надрукований у випадках, передбачених цим Законом, і зареєстрований у встановленому порядку реєстратором розрахункових операцій або заповнений вручну;

- розрахункова книжка (РК) — належним чином зброшурована та пронумерована книжка, зареєстрована в органах державної податкової служби України, що містить номерні розрахункові квитанції, які ви-

даються покупцям у визначених цим Законом випадках, коли не застосовуються реєстратори розрахункових операцій:

- книга обліку розрахункових операцій (КОРО) — прошнурована і належним чином зареєстрована в органах державної служби України книга, що містить щоденні звіти, які складаються на підставі відповідних розрахункових документів щодо руху готівкових коштів, товарів (послуг).

Згідно зі статтею 3 Закону, суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють розрахункові операції в готівковій та/або безготівковій формі при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, зобов'язані:

- ◆ проводити розрахункові операції на повну суму покупки (надання послуги) через зареєстровані, опломбовані у встановленому порядку та переведені у фіскальний режим роботи реєстратори розрахункових документів, що підтверджують виконання розрахункових операцій, або у випадках, передбачених цим Законом, із застосуванням зареєстрованих у встановленому порядку розрахункових книжок;

- ◆ видавати особі, яка отримує або повертає товар, отримує послугу або відмовляється від неї, розрахунковий документ встановленої форми на повну суму проведеної операції;

- ◆ застосовувати реєстратори розрахункових операцій, включені до Державного реєстру реєстраторів розрахункових операцій, з дотриманням установленого порядку їх застосування;

- ◆ забезпечувати цілісність пломб реєстратора розрахункових операцій та незмінність його конструкції й програмного забезпечення;

- ◆ у разі незастосування реєстраторів розрахункових операцій та розрахункової книги з одержанням встановленого порядку їх ведення;

- ◆ забезпечувати зберігання використаних книг обліку розрахункових операцій та розрахункових книжок протягом трьох років після їх закінчення;

- ◆ подавати до органів державної податкової служби звітність, пов'язану із застосуванням реєстратора розрахункових операцій та розрахункових книжок, не пізніше 15 числа наступного за звітним місяця;

- ◆ реалізувати товари (надавати послуги) за умови наявності цінника на товар у грошовій одиниці України;

- ◆ щоденно друкувати на реєстраторах розрахункових операцій (за винятком автоматів з продажу товарів (послуг)) фіскальні звітні чеки і забезпечувати їх зберігання у книгах обліку розрахункових операцій;

- ◆ друкувати на реєстраторах розрахункових операцій (за винятком автоматів з продажу товарів (послуг)) контрольні стрічки і забезпечувати їх зберігання протягом трьох років;

- ◆ проводити розрахункові операції через реєстратори розрахункових операцій з використанням цін товарів (послуг), обліку їх кількості тощо.

ТОВ «Світоч»
підприємство організація

Магазин № 1
підрозділ

Товарний звіт № 16
за 01.04 по 05.04 2009 р.

Матеріально-відповідальна особа Іванова Т. Г.

	Документ		Сума, грн		Окремі позначки
	Дата	Номер	Товар	Тари	
Залишок на 01.04.2005 р.			3100-00	120-00	
Прихід					
МП «Береза»	01.04	156	1250-00	35-00	
ТОВ «Платан»	01.04	18	320-00	-	
ТОВ «Вікторія»	02.04	37	539-45	10-00	
МП «Анжела»	03.04	126	196-25	-	
МП «Віола»	04.04	42	824-55	21-00	
Разом у приході	-	-	3130-25	66-00	
Разом у залишку			6230-25	186-00	
Витрати					
Виручка	01.04	203	845-00	-	
Виручка	02.04	207	1010-00	12-80	
Виручка	03.04	208	925-00	20-50	
Виручка	04.04	210	1210-00	35-70	
Разом витрати	-	-	3990-00	69-00	
Залишок на 05.04.2005			2240-00	117-00	
Додаток (документи)	дев'ять		Підпис	Іванчук І.С.	

Звіт з документами прийняв
і попередньо перевірів бухгалтер

Смірнова А. Б.

Звіт перевірів бухгалтер

Смірнова А. Б.

З виправленнями згоден, залишок товарів на суму 2240-00 грн і тари на суму 117-00 грн.

Підтверджую

(підпис)

Іванчук І. С.

Підприємства роздрібної торгівлі, які при розрахунках з покупцями використовують РРО, складають касовий звіт у двох примірниках. Один примірник ТКС і касового звіту разом з первинними документами передають до бухгалтерії для перевірки, обробки та заповнення бухгалтерських регістрів (журналів 1, 5, 6). Приклад заповнення ТКС наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

ЛИСТ № 5

ФОРМА ТК-1

№ з/п	Перелік документів, що підтверджують рух товарів і готівки	Дата документа	№ документа	Дані про рух товарів і готівки в грошовому виразі, грн			
				товарів		готівки	
				отримано	реалізовано	отримано	реалізовано
1	2	3	4	5	6	7	8
	5.02 ц.р. Залишок на початок дня			1200,0	–	300,0	–
1	Накладна	5,02	49	3800,0	–	–	–
2	ТГН	5,02	8145	5600,0	–	–	–
3	ТГН	5,02	9031	7500,0	–	–	–
4	Продано товару і отримано готівки	5,02			17300,0	17300,0	–
5	Квитанція до прибуткового ордеру	5,02	127	–	–	–	17300,0
	Залишок на кінець дня			800,0	–	300,0	–
	6.02 ц.р. Залишок на початок дня			800,0	–	300,0	–
1	ТГН	6,02	9105	2100,0	–	–	–
2	Накладна	6,02	52	2900,0	–	–	–
3	Накладна повернена	6,02	68	–700,0	–	–	–
4	Продано товарів і отримано готівкою	6,02		–	4900,0	4900,0	–
5	Квитанція до прибуткового ордеру	6,02	129	–	–	–	4900,0
	Залишок на кінець дня			200,0	–	300,0	–
	7.02 ц.р. Залишок на початок дня			200,0	–	300,0	–
1	Накладна	7,02	55	3000,0	–	–	–
2	Квитанція про приймання товарів на комісію	7,02	72	3200,0	–	–	–
3	Продано товарів і отримано готівкою	7,02			5700,0	5700,0	–
4	Квитанція до прибуткового ордеру	7,02	134	–	–	–	5600,0
	Залишок на кінець дня			700,0	–	100	–

Матеріально-відповідальна особа (підпис)

Записи підтвердив і документи в кількості _____

Отримав (підпис)

Бухгалтер (підпис)

Таблиця 3.2

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ПРОДАЖУ ТОВАРІВ У РОЗДРІВНІЙ ТОРГІВЛІ

№ з/п	Зміст господарської операції	Фіскальний касовий чек на товар ФКУ-1	Розрахункова квитанція РС-1	Карт-чек	Прибутковий касовий ордер	Акт про зняття готівки	Супровідна відомість	Довідка касира — опе-раціоніста про денну виручку
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Продаж за го-тівку з викорис-танням РРО	+						
2	Продаж за го-тівку без вико-ристання РРО		+					
3	Продаж за БПК			+				
4	Здача виручки з операційної ка-си підприємства до головної				+			
5	Здача виручки з операційної ка-си інкасатору банку						+	
6	Реалізація това-рів через авто-мати					+	+	

При продажу кінцевому споживачу моментом реалізації товару, збільшення валового прибутку, виникнення податкового зобов'язання по ПДВ є момент отримання грошових коштів від покупця або розрахункових чеків. Продаж товарів кінцевому споживачу (який не є платником податку) підприємства роздрібною торгівлі не заповнює податкову накладну. В цьому випадку звітним документом є чек.

На підставі показників *Z* — звіту (щоденного фіскального звіту РРО) проводиться запис у книгу обліку продажу товарів з позначкою у графі 4 «Кінцеве споживання».

Порядок документального оформлення продажу товарів в роздрібній торгівлі узагальнено в таблиці 3.2.

3.5. Облік надходження товарів

Відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, і організацій, затвердженої наказом Міністерства України № 291 від 30.11.99 р., підприємства роздрібною торгівлі облік руху і наявності товарів ведуть на рахунка 28 «Товари», субрахунок 282 «Товари в торгівлі». За дебетом рахунка відбивається збільшення (надходження) товарів, а за кредитом — зменшення, вибуття, реалізація.

Аналітичний облік товарів ведеться за матеріально-відповідальними особами, за видами у кількісно-сумовому відображенні.

У таблиці 3.3 наведена типова кореспонденція за дебетом і кредитом рахунка 28 «Товари».

Таблиця 3.3

РАХУНОК 28 «ТОВАРИ» КОРЕСПОНДУЄТЬСЯ

За дебетом з кредитом рахунків	За кредитом з дебетом рахунків
15 «Капітальні інвестиції»	15 «Капітальні інвестиції»
20 «Виробничі запаси»	20 «Виробничі запаси»
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	23 «Виробництво»
28 «Товари»	28 «Товари»
37 «Розрахунки з різними дебіторами»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
41 «Пайовий капітал»	42 «Додатковий капітал»
46 «Неоплачений капітал»	80 «Матеріальні витрати»
	84 «Інші операційні витрати»
63 «Розрахунки з постачальниками підрядчиками»	85 «Інші витрати»
64 «Розрахунки по податках і зборах»	90 «Собівартість реалізації»
68 «Розрахунки по інших операціях»	92 «Адміністративні витрати»
71 «Інший операційний дохід»	93 «Витрати на збут»
73 «Інші фінансові доходи»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
74 «Інші доходи»	99 «Надзвичайні витрати»

Законом України «Про податок на додану вартість від 3 квітня 1997 року № 168/97 ВР, введеного в дію з 10 жовтня 1997 р. установлений єдиний порядок і єдина база оподаткування для всіх підприємств незалежно від виду діяльності.

У податковому обліку на підприємствах роздрібної торгівлі при придбанні товарів виникають валові витрати. Датою збільшення валових витрат вважається дата кожної з подій, що відбулася раніше:

- або дата перерахування коштів в оплату вартості товарів постачальникові;

- або дата оприбуткування товарів, отриманих від постачальників.

При цьому, по сумах ПДВ, що входить до складу вартості придбаних товарів, підприємство роздрібної торгівлі — платник ПДВ за наявності податкової накладної має право на податковий кредит.

Підприємства роздрібної торгівлі ПДВ, сплачений (нарахований) при придбанні товарів, у бухгалтерському обліку відображають за першою із подій: надходження товарів або попередньою оплатою за майбутнє постачання.

Кореспонденцію рахунків доцільно розглядати за кожною з подій.

У разі, коли перша подія — це надходження товару:

1) Д-т субрахунок 282 «Товари в торгівлі»

К-т рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками»

2) Д-т субрахунок 641 «Розрахунки по податках»

К-т рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками».

У разі, коли перша подія — попередня оплата:

1) Д-т 371 «Розрахунки по виданих авансах»

К-т 311 «Поточний рахунок у банку»

2) Д-т 641 «Розрахунки по податках»

К-т 644 «Податковий кредит»

У таблиці 3.4 наведений перелік первинних документів і порядок відображення у бухгалтерському обліку операцій з придбання товарів.

Таблиця 3.4

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРУ, ГРН

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Сума	Бухгалтерський облік	
				Дебет	Кредит
01	02	03	04	05	06
Оплата здійснюється після одержання товарів					
1	Отримано товар від постачальника:	Накладна постачальника			
	вартість товару		15 000,0	282	631
	сума ПДВ		3000,0	641	631

Закінчення табл. 3.4

№ з/п	Зміст господарської операції	Первинний документ	Сума	Бухгалтерський облік	
				Дебет	Кредит
01	02	03	04	05	06
2	Сплачено з поточного рахунка постачальникові за оприбутковані товари по вартості згідно з договором контракту (включаючи ПДВ)	Виписка банку, Платіжне доручення	18 000,0	631	311
3	Відображено транспортні витрати по доставці товару: сума транспортних витрат	Рахунок транспортної організації, ТТН. Акт виконаних робіт	1500,0	282, 289	631, 685
	сума ПДВ		300,0	641	631, 685
4	Сплачено транспортної організації	Виписка банку, Платіжне доручення	1800,0	631, 635	311
5	Нараховано суму торговельної націнки і ПДВ на товар, що надійшов	Довідка (рахунок Бухгалтерії)	5250,0	282	285
Попередня оплата за майбутнє постачання товарів					
1	Зроблено передоплату постачальникові за товар	Виписка банку, Платіжне доручення	18000,0	371	311
2	Відображено податковий кредит по ПДВ	Податкова накладна	3000,0	641	644
3	Отримано товар від постачальника вартість товару сума ПДВ	Накладна постачальника	15 000,0 3000,0	282 644	631 631
4	Зараховано передоплату постачальникові	Бухгалтерський реєстр	18 000,0	631	371
5	Зроблено передоплату автотранспортному підприємству	Виписка банку, Платіжне доручення	1800,0	371	311
6	Відображено податковий кредит по ПДВ	Податкова накладна	300,0	641	644
7	Відображено транспортні витрати по доставці товару: сума транспортних витрат сума ПДВ	Рахунок транспортної організації	1500,0 300,0	282, 289 644	631, 685 631, 685
8	Зараховано передоплату транспортної організації	Бухгалтерський реєстр	1800,0	631, 685	371
9	Відображено суму торговельної націнки на товар, що надійшов, і ПДВ	Довідка (розрахунок) Бухгалтерії	5250,0	282	285

Синтетичний облік розрахунків з постачальниками ведеться у журналі-ордері відомості рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Аналітичний облік розрахунків ведеться за постачальниками у розрізі постачань і за видами заборгованості.

Найпоширенішою формою бухгалтерського обліку є журнально-ордерна, котра здійснюється відповідно до інструкції.

У журналі-ордері при акцептній формі розрахунків облік ведеться позиційним способом за кожним окремим документом (рахунком-фактурою, розрахунковим документом і т.д.). У випадку ведення розрахунків у порядку планових платежів облік здійснюється у розрізі постачальників.

Усі розрахунки за отримані матеріальні цінності і за прийняті роботи (послуги) відображають у журналі на рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», що має два субрахунки: 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» і 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками». Відображають обороти по рахунка 63, як за кредитом, так і за дебетом. За кредитом рахунка 63 відбивається заборгованість підприємств за отримані від постачальників матеріальні цінності (виконані роботи, зроблені послуги). Вартість цінностей, отриманих від постачальників, відбивається за дебетом рахунків, призначених для обліку цих цінностей, або за дебетом рахунків обліку витрат — за прийняті роботи (послуги).

За дебетом рахунків 63 відбивається оплата за отримані цінності (виконані роботи, зроблені послуги), а також інші види погашення заборгованості.

При значній кількості постачань придбаних матеріальних цінностей (прийнятих робіт і зроблених послуг) підприємства можуть накопичувати необхідні дані в окремих бланках журналу-ордера.

На одному бланку журналу можуть виконуватися записи щодо розрахунків за роботи і послуги, не пов'язані з придбанням матеріальних цінностей (наприклад, за оренду будинків, послуги зв'язку, транспортні послуги, одержання електроенергії, газу, води і т.п.).

Сума нестач, претензій з сортності, якості, комплектації і т.п., виявлених при прийманні вантажів або встановлених при перевірці рахунків-фактур, показується в окремій графі.

Надлишки, виявлені при прийманні цінностей, показуються в окремих рядках як невідфактуровані поставки.

Оплата рахунків постачальників відбивається на підставі виписок банку, касових ордерів або інших грошових документів. Випадки, коли заборгованість перед постачальником зараховується шляхом погашення його дебіторської заборгованості, не показаної в рахунка, оформляються довідками, що складаються бухгалтерією. Сума таких записів у журналі записується в окремій графі.

Наприкінці журналу для узагальнення даних про розрахунки з постачальниками наведена таблиця «Зведено-контрольні дані по рахунка 63».

На товар, що надійшов, нараховується торговельна націнка. Отримані й оприбутковані за кількістю та якістю товари передаються до відділів (секцій) магазину з продажних (роздрібних) цін для подальшої реалізації.

3.6. Облік вибуття товарів

Облік реалізації товарів за готівку. До основної організаційної діяльності підприємства роздрібною торгівлю належать операції купівлі-продажу товарів, оскільки вони є головною метою його створення і забезпечують основну частку доходу.

Роздрібний товарооборот — це виручка від продажу безпосередньо населенню споживчих товарів для особистого користування як за готівку, так і за розрахункові чеки установ банків через організований споживчий ринок, тобто спеціально організовану торговельну мережу всіма діючими підприємствами, незалежно від відомчої підпорядкованості, форми власності та господарювання.

Перелік і характеристика окремих видів та форм роздрібного продажу товарів надається в Інструкції з обліку роздрібного товарообороту і товарних запасів, затвердженої 28.12.96 р. № 389.

Сума торгової виручки на підставі даних касового звіту відображається в бухгалтерському обліку: Дебет субрахунка 301 «Каса в національній валюті» Кредит субрахунка 702 «Доход від реалізації товарів». Субрахунок 702 застосовується для обліку реалізації товарів у роздріб.

За Кредитом субрахунка 702 відображається протягом звітного періоду обсяг продажу товарів (доход від реалізації). За дебетом субрахунка 702 — податок на додану вартість (ПДВ) від суми виручки, а також списання чистого доходу від реалізації (виручка за вирахуванням податку на додану вартість).

З матеріально-відповідальних осіб реалізовані товари на підставі товарних звітів списуються за продажними цінами на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» бухгалтерським записом: Дебет субрахунка 902, Кредит субрахунка 282 «Товари в торгівлі».

Такий порядок відображення операцій дозволяє проконтролювати роботу касирів і матеріально відповідальних осіб, зіставляти суму виручки за продані товари (обсяг за кредитом субрахунка 702) із сумою реалізованих товарів, списаних за звітами матеріально відповідальних осіб (обсяг за дебетом субрахунка 902).

Протягом місяця за кредитом субрахунка 702 та дебетом субрахунка 902 вартість реалізованих товарів відображається за продажними цінами. Для того щоб визначити купівельну вартість цих товарів і виявити валовий дохід від їх реалізації, в кінці місяця повинна бути визначена і списана сума торгових націнок, що відносяться до цих товарів. Від правильності обчислення реалізованих торгових націнок багато в чому залежить реальність виявленого фінансового результату. Торгова націнка на товари

обліковується на субрахунку 285 «Торгова націнка». Суму торгових націнок визначають, зазвичай, виходячи з середнього відсотка торгових націнок до всієї маси товарів (залишок товарів на початок місяця та придбані товари за місяць) на підставі спеціального розрахунка:

- до суми торгових націнок на залишок товарів на початок місяця (кредитове сальдо субрахунка 285) додають суму кредитового обороту на цьому субрахунку (проведені націнки);

- до суми залишку товарів на початок місяця (дебетове сальдо субрахунка 282) додають суму дебетового обороту субрахунка 282 (сума придбаних за місяць товарів);

- шляхом ділення суми торгових націнок на вартість товарів і множення на 100 визначають середній процент націнок;

- шляхом множення вартості реалізованих за місяць товарів (оборот за кредитом субрахунка 702) на середній процент націнок і діленням на 100 визначають суму торгових націнок, що відносяться до товарів реалізованих. У бухгалтерському обліку сума реалізованих торгових націнок відображається записом: Дебет субрахунка 902 кредит субрахунка 285 «storno». Після цього запису за дебетом субрахунка 902 буде відображена купівельна вартість реалізованих товарів. Сальдо за кредитом субрахунка 285 на кінець місяця визначає суму націнок, що відносяться до залишку товарів. Приклад розрахунка розподілу торгових націнок за місяць наведено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

РОЗРАХУНОК РОЗПОДІЛУ ТОРГОВИХ НАЦІНОК НА РЕАЛІЗОВАНІ ЗА МІСЯЦЬ ТОВАРИ

№ з/п	Показник	Сума, грн
1	Сума торгових націнок на залишок товарів на початок звітнього місяця (кредитове сальдо субрахунка 285)	2000
2	Сума проведених націнок за звітний місяць (оборот за кредитом субрахунка 285)	11 800
3	Разом сума націнок	13 800
4	Вартість залишку товарів на початок місяця (сальдо за дебетом субрахунка 282)	11 000
5	Вартість придбаних за звітний місяць товарів (оборот за дебетом субрахунка 282)	39 000
6	Вартість реалізованих за звітний місяць товарів за продажними цінами (кредитовий оборот субрахунка 702)	42 000
7	Разом сума товарів	50 000
8	Середній процент націнок на товари (р. 3: р. 7 x 100)	27,6
9	Сума торгової націнки на реалізовані товари (р.6 x р.8)	11 592
10	ПДВ з обсягу реалізації	7000,0
11	Сума торгових націнок на залишок товарів на кінець звітнього місяця (р. 3 – р. 9)	2208

На субрахункх бухгалтерського обліку слід відобразити записами:

Дебет 902	Кредит 282	42 000,0
Дебет 30, 33	Кредит 702	42 000,0
Дебет 702	Кредит 641	7000,0.
Дебет 902	Кредит 285	11592.0 «storno».

На роздрібних торговельних підприємствах, де облік товароруху виконується з використанням програми «1-С Бухгалтерія», версія 8, можливо при реалізації товарів визначити суму торгової націнки з обсягу реалізованих товарів, а також ПДВ.

У бухгалтерському обліку списується сума реалізованих товарів за собівартістю:

Дебет 902	Кредит 282	30 408,0
Торгова націнка:		
Дебет 285	Кредит 282	11 592,0

ПДВ від собівартості товарів — 5068,0, від торгової націнки — 1932,0

Загальна сума ПДВ:

Дебет 702	Кредит 641	7000,0
-----------	------------	--------

Облік торгівлі на замовлення. Підприємства роздрібної торгівлі крім реалізації товарів за готівку, виконують інші напрямки продажу. Розглянемо деякі з них на умовних прикладах згідно з П(С)БО 9 «Запаси», 15 «Доходи», 16 «Витрати».

Торгівля на замовлення є формою продажу товарів, спрямованою на покращання торговельного обслуговування населення шляхом максимального скорочення часу на придбання товарів, а також надання додаткових послуг.

При продажу товарів на замовлення покупець здійснює індивідуальне замовлення безпосередньо на об'єкт торгівлі або через торгового агента, або за допомогою телефону, персонального комп'ютера, інших технічних засобів зв'язку й отримує товари в обумовленому місці та у визначений час.

Основними елементами торгівлі на замовлення є:

1) приймання та оформлення замовлень (замовлення можна оформити як із застосуванням індивідуального обслуговування, так і створюючи спеціальні пункти методом самообслуговування);

2) комплектування замовлення;

3) доставка замовлених товарів додому або в інше місце за домовленістю;

4) розрахунок за доставлені товари;

5) видача товарів покупцям.

Асортимент товарів, що продаються на замовлення, визначається продавцем самостійно, крім товарів, продаж яких, згідно з законодавством, заборонений.

Плата за виконання замовлення, надання послуг з торгівлі на замовлення, а також надання додаткових послуг визначається продавцем на підставі калькуляції і включається до вартості замовлення.

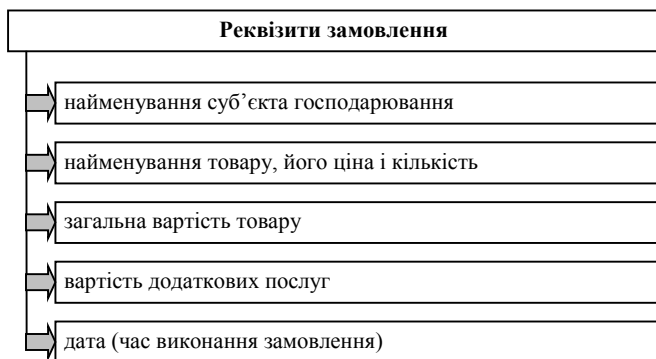


Рис. 3.1. Реквізити замовлення

Розмір одного замовлення обмежується певним розміром. Тому загальна сума послуг за день визначається шляхом множення кількості замовлень на визначений розмір послуг. Продаж товарів на замовлення оформлюється як на бланках замовлень, так і на товарних чеках.

Форма і порядок оплати товарів на замовлення визначаються угодою між покупцем і об'єктом господарювання.

Продавець обов'язково повинен проінформувати покупця про найменування та адресу підприємства, яке здійснює функції продавця, щодо прийняття претензій від покупця, а також здійснювати технічне обслуговування і ремонт проданих товарів.

Продаж товарів на замовлення оформлюється на бланках замовлень (рис. 3.1) та на накладних-замовленнях, які виписуються разом з прибутковими касовими ордерами.

Замовлення оформлюється в двох примірниках: перший передається покупцю, другий — залишається у продавця.

При оплаті замовлення, прийнятого телефоном, покупцю вдома видається перший примірник бланку замовлення з відміткою про оплату і дату виконання замовлення, яка завіряється печаткою. На другому примірнику бланку замовлення покупець своїм підписом підтверджує отримання замовлення і сплату грошей.

На непродовольчі товари також виписується в двох примірниках розрахункова квитанція, в якій зазначається найменування продавця, дата продажу, назва товару, його ціна, кількість, плата за послуги торгівлі на замовлення, загальна вартість покупки. Перший примірник з відміткою про сплату, завірений штампом (печаткою) і підписом продавця, передається покупцю, другий — з підписом покупця про отримання замовлення і підтвердження оплати, залишається у продавця. Всі розрахунки за товари відображаються в КОРО.

Накладні-замовлення є основою для списання з МВО столів замовлень товарів, підрахування суми послуг з комплектування і упакування і для контролю за товарами, що реалізуються, і оприбуткуванням виручки касира.

Замовлення індивідуальних покупців і окремих підприємств оформлюються шляхом виписки накладних-замовлень в двох примірниках. Бланки накладних-замовлень обліковуються в бухгалтерії як бланки суворого обліку. Вони нумеруються і під розписку видаються працівникам столів замовлень.

Індивідуальним покупцям в накладній-замовленні зазначається асортимент товарів. Сума замовлення визначається шляхом множення кількості кожного товару на ціну і підрахунок загального підсумку. Послуги щодо комплектування і упакування попередніх замовлень, що надаються магазином, оплачуються покупцями.

Так як асортимент товарів в замовленні підприємства змінюватися не може, то сума виданих товарів підраховується шляхом множення суми одного замовлення згідно з «Переліком товарів» на кількість замовлень.

Отримавши гроші, касир на накладних-замовленнях проставляє штамп «Замовлення оплачене». Покупець, сплативши гроші, пред'являє накладну-замовлення зі штампом «Замовлення оплачене» працівнику магазину для його отримання. Видавши замовлення, працівник магазину на обох примірниках накладної-замовлення проставляє штамп «Замовлення отримане». Один примірник накладної-замовлення при видачі замовлення знаходиться на наколюванні і в кінці дня підшивається, а другий — вручається покупцю. Перші примірники накладної-замовлення підшиваються окремо, але здаються разом з товарним звітом в бухгалтерію і зберігаються там цілий рік. Вивезення замовлень працівникам будівельних майданчиків здійснюється на основі виписаної видатково-прибуткової накладної на представника магазину, що вивозив товар.

При виконанні замовлення продавець не має права вносити зміни до асортименту товарів і змінювати ціни на них без погодження з покупцем.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій торгівлі на замовлення розглянемо на підставі прикладу 1 за умовними цифрами (таблиця 3.6).

ПРИКЛАД 1. ТОВ «Мрія» у березні місяці цього року придбало 100 одиниць товару за ціною 50 грн, ПДВ — 20 % — 10 грн В цьому са-

мому місяці було отримано замовлення на 40 одиниць товару. Торгова надбавка на підприємстві — 10 %.

Таблиця 3.6

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТОВ «МРІЯ»

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	Кт	
01	02	03	04	05
1	Оприбутковано товар від постачальника	282	631	5000
2	Відображено ПДВ	641	631	1000
3	Проведено оплату за отриманий товар	631	311	6000
4	Нараховано торгову надбавку	282	285	1600
5	Отримано грошові кошти в касу за реалізовані товари	301	702	2640
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641	440
7	Списано на собівартість сума реалізованих товарів за продажними цінами	902	282	2640
8	Списано торгову надбавку на реалізовані товари «storno»	902	285	640
9	Відображено чистий дохід в складі фінансових результатів	702	791	2200
10	Списано собівартість реалізованих товарів на фінансові результати	791	902	2000

Особливістю обліку реалізації товарів за попередніми замовленнями є те, що сума послуг з їх комплектування і упакування, що стягується з покупця, відображається у складі доходів підприємства. Водночас, витрати торговельних підприємств з комплектування і упакування замовлень, доставки товарів покупцями обліковуються на рахунка 93 «Витрати на збут».

Якщо в столі (відділі) замовлень враховуються фінансові результати окремо від інших структурних підрозділів, то сума послуг, що стягується з покупців, збільшить суму прибутку цього відділу замовлень. Якщо ж у відділі (столі) замовлень фінансовий результат окремо не враховується, то ця сума послуг вуалюється, тобто розподіляється між іншими структурними підрозділами.

Ведення окремого субрахунка з послуг і витрат в столах (відділах) замовлень дозволяє визначити результат послуг, за потреби переглянути їх розмір і в кінці місяця списати його на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)», а також мати порівняльні дані для

аналізу операційних витрат і доходів роботи магазинів за різних методів обслуговування покупців.

Облік торгівлі за зразками. Продаж товарів за зразками є формою роздрібного продажу товарів, що передбачає показ зразків у торговому залі та самостійне ознайомлення з ними покупців.

Товарні запаси розміщують окремо від зразків, тому на порівняно невеликій площі торгового залу можна розмістити зразки досить широкого асортименту товарів. Цей метод, зазвичай, застосовується суб'єктами підприємницької діяльності при продажу технічно складних і великогабаритних товарів, а також таких товарів, які потребують перед відпуском вимірювання та нарізки (наприклад, меблів, побутової та телерадіотехніки, метотехніки, автомобілів, будівельних матеріалів тощо). Товари, що продаються за зразками, можна доставляти покупцям додому (або в будь-яке інше місце, вказане покупцем зі складів або безпосередньо від постачальників, тим самим зменшуючи витрати на транспортування).

В ході господарської діяльності торговельних підприємств і підприємств-виробників товарів масового споживання (продукти харчування, медикаменти, канцтовари та багато іншого), що недорого коштують, з метою приведення уваги покупців і збільшення попиту на продукцію, що пропонується, необхідно здійснювати різного роду рекламні кампанії. Одним з найефективніших видів реклами є безоплатне розповсюдження на виставках, в приміщеннях торгових точок, на вулиці тощо зразків, що пропонуються.

Витрати з проведення передпродажних і рекламних заходів на безкоштовну роздачу зразків товарів відповідно до законодавства можуть включатись до валових витрат підприємства, але не більше 2 % оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний (податковий) період (за умови правильного документального оформлення). Всі витрати понад цієї суми підприємство відшкодовує за рахунок відповідних джерел.

Для правильного відображення в бухгалтерському обліку операцій з безкоштовного розповсюдження зразків товару повинні бути складені такі документи:

1. Наказ керівника підприємства на проведення рекламної акції, в якому обов'язково вказуються такі реквізити:

- дата, місце і час проведення рекламної акції;
- мета проведення рекламної акції;
- номенклатура і кількість товару, що розповсюджується;
- особи, відповідальні за отримання зразків товару зі складу;
- перелік осіб, відповідальних за проведення рекламної акції і складання відповідних документів.

2. Накладна на відпуск зразків товару (випикується на підставі наказу).

3. Товарно-транспортна накладна — для доставки зразків товару до місця проведення рекламної акції (випикується на підставі наказу).

4. Акт, що підтверджує факт проведення рекламної акції, на підставі якого здійснюється списання розданого товару з рахунків бухгалтерського обліку, в якому відображаються:

- ◆ дата і місце складання акту;
- ◆ зміст проведення операції;
- ◆ час і місце проведення рекламної акції;
- ◆ номенклатура і кількість розповсюджених зразків товару;
- ◆ номенклатура і кількість нерозповсюджених зразків товару, а також причина, з якої це відбулося;
- ◆ перелік осіб, відповідальних за проведення цієї операції;
- ◆ підписи відповідальних осіб.

Обов'язковими для осіб, відповідальних за проведення рекламної акції, є розробка сценарію, контроль за своєчасністю проведення рекламної акції складання і підписання необхідних документів тощо.

На підставі цих документів головний бухгалтер підприємства (або його заступник) робить розрахунок сум із зазначенням рахунків бухгалтерського обліку, на яких ці суми повинні бути відображені. Так як безоплатна роздача товару здійснюється в рекламних цілях, то такі витрати відображаються на рахунку 93 «Витрати на збут» як витрати на рекламу.

Відображення в бухгалтерському обліку операцій торгівлі за зразками розглянемо на підставі двох прикладів за умовними цифрами.

Таблиця 3.7

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ВАТ «ЛІДЕР»

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	Кт	
1	Списано собівартість зразків товарів по рекламній акції в межах двопробцентної норми	93	281	400
2	Відображено списання зразків товарів по рекламній акції понад двопробцентної норми	377	719	150
3	Нараховані податкові зобов'язання з ПДВ	719	641	25
4	Списано собівартість зразків товарів, витрачених понад 2 % норм	93	281	125
5	Донараховано податкові зобов'язання з ПДВ, виходячи зі звичайної ціни	719	641	5
6	Відображено джерело фінансування	93	377	150
7	Реалізовано продукцію	361	702	33300
8	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	5550
9	Списано собівартість реалізованих товарів	902	281	22 950
10	Одержано на поточний рахунок грошові кошти за відвантаженою продукцією	311	361	33 300

ПРИКЛАД 2. ВАТ «Лідер» за підсумками другого кварталу цього року вирішило в третьому кварталі цього року взяти участь у виставці-ярмарку.

Для збільшення споживчого попиту на товар керівництво підприємства вирішило провести рекламну акцію — безоплатну роздачу зразків в кількості 300 одиниць.

За підсумками попереднього кварталу у підприємства був оподаткований прибуток на суму 20 000 грн. Виходячи з цього, витрати за таку рекламну акцію можуть бути списані на валові витрати підприємства звітного періоду в сумі 400 грн, без врахування ПДВ ($20\,000 \times 2\% = 400$).

В ході виставки-ярмарку було продано 15 000 од. товару за ціною 1,85 грн, без ПДВ).

ПРИКЛАД 3. Підприємство роздрібної торгівлі ТОВ «Максі» в третьому кварталі цього року закупило товар на суму 33 300 грн в т.ч. ПДВ.

Купівельна ціна одиниці товару — 1,85 грн, без ПДВ. Ціна продажу одиниці товару — 2,0 грн, без ПДВ.

В четвертому кварталі цього року керівництво підприємства вирішило у вигляді рекламної акції провести безоплатну роздачу зразків товару в кількості 200 шт.

За підсумками третього кварталу цього року у підприємства був оподаткований прибуток на суму 18 500 грн. На підставі цього витрати по цій рекламній акції можуть бути списані на валові витрати підприємства звітного періоду в сумі 370 грн без ПДВ ($18\,500 \times 0,02$).

В ході рекламної акції підприємством було продано товар на суму 21 660 грн, (у т.ч. ПДВ) — таблиця 3.8.

Таблиця 3.8

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ВАТ «ЛІДЕР»

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
01	02	03	04	05
1	Оприбутковано товар	282	631	27750
2	Відображено суму ПДВ	641	631	5550
3	Нараховано торгову надбавку	282	285	2500
4	Оплачено товар	631	311	33 300
5	Списано вартість зразків товару по рекламній акції в межах двоохпроцентної норми	93	282	370
6	Списано торгову надбавку, нараховану на зразки товару	285	282	114

Закінчення табл. 3.8

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
7	Відображено списання зразків товару по рекламній акції понад двопроцентної норми	377	719	78
8	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	719	641	13
9	Списано вартість зразків товару	93	282	60
10	Списано торгової надбавку	285	282	18
11	Відображено джерело фінансування	93	377	78
12	Отримано грошові кошти за реалізовані товари	301	702	19 980
13	Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	702	641	3330
14	Списана вартість проданого товару	902	282	19 980
15	Списано торгової надбавку на реалізовані товари «stormo»	902	285	4500

Облік списання товарів на власні потреби підприємства. Якщо підприємство частину придбаних для продажу товарів у подальшому використовує для власних потреб, то в бухгалтерському обліку такі цінності необхідно спочатку перевести з рахунка 282 «Товари в торгівлі» на рахунки виробничих запасів, які відповідають їх призначенню, а потім уже списувати на витрати обігу, передавати в експлуатацію тощо.

Підприємства торгівлі, які ведуть облік за продажними цінами, повинні списувати товари за ціною придбання без ПДВ з рахунка 281 «Товари на складі» або 282 «Товари в торгівлі» на рахунки обліку матеріальних цінностей (20 «Виробничі запаси», 22 «МШП»), а на суму товарної надбавки, що відноситься до таких цінностей, здійснюється коригування субрахунка 281 «Товари на складі» (або 282 «Товари в торгівлі») і субрахунка 285 «Торгова націнка».

ПРИКЛАД 4. МП «Лотос» придбало 500 кулькових ручок за ціною 0,90 грн (договірна ціна 0,75 грн, ПДВ — 0,15 грн), 5 підставок для канцелярських товарів за ціною 84 грн (договірна ціна 70 грн, ПДВ — 14 грн). З торговою націнкою ціна кулькової ручки склала 0,99 грн, підставка для канцтоварів — 92 грн 40 коп. 10 кулькових ручок і 1 підставка для канцтоварів були використані для власних потреб підприємства.

Розглянемо операцію передавання товарів для власних потреб у бухгалтерському обліку у таблиці 3.9.

Таблиця 3.9

СПИСАННЯ ТОВАРІВ НА ВЛАСНІ ПОТРЕБИ ПІДПРИЄМСТВА

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	Кт	
01	02	03	04	05
1	Оприбутковано кулькові ручки (10 × 0,75 грн)	22	282	7,50
2	Оприбутковано підставу для канцтоварів	22	282	7,00
3	Скориговано суму товарної надбавки, що відноситься до використання для власних потреб товарів (92 грн 40 коп. – 70 грн) × 1 + 0,99 грн – 0,90 грн) × 10))	285	282	23,30
4	Списано ручки на потреби офісу	92	22	7,50
5	Передано в експлуатацію підставки для канцтоварів	92	22	70,00

До іншого вибуття товарів в роздрібній торгівлі слід відносити також нестачі товарів, які виникають з різних причин. Облік нестач товарів розглянуто у розділі «Облік товарів у оптовій торгівлі».

Облік товарних втрат. Транспортування, зберігання та реалізація товарів викликають у ряді випадків товарні втрати. Під втратами слід розуміти частину раціонального і нераціонального використання товару чи продукції, результатом якого є кількісне зменшення маси або втрата споживчих властивостей товару чи продукції.

Товарні втрати — це виражені в грошовій формі втрати від кількісного зменшення маси товарів і погіршення їх якості в сфері обігу, що відбуваються в процесі транспортування, зберігання, підготовки до реалізації, переробки безпосередньо реалізації.

Нормовані втрати пов'язані з фізико-хімічними властивостями товарів (природний убуток, втрати від бою товарів в скляній тарі, завіс тари тощо), тобто, які мають об'єктивний характер і тому на них встановлені граничні норми.

Товарні втрати в роздрібній торгівлі класифікуються за низкою ознак (рис. 3.2).

(псування, недостачі, марнотратство, крадіжки тощо).

Первісна вартість нестачі, псування або інших втрат в межах норм списується на собівартість реалізованих товарів згідно з П(С)БО 9 «Запаси»,

П(С)БО 16 «Витрати» Д-т 902 К-т 282. Різниця між продажною вартістю і собівартістю по товарах списується методом «червоного сторно» Д-т 902, К-т 285.

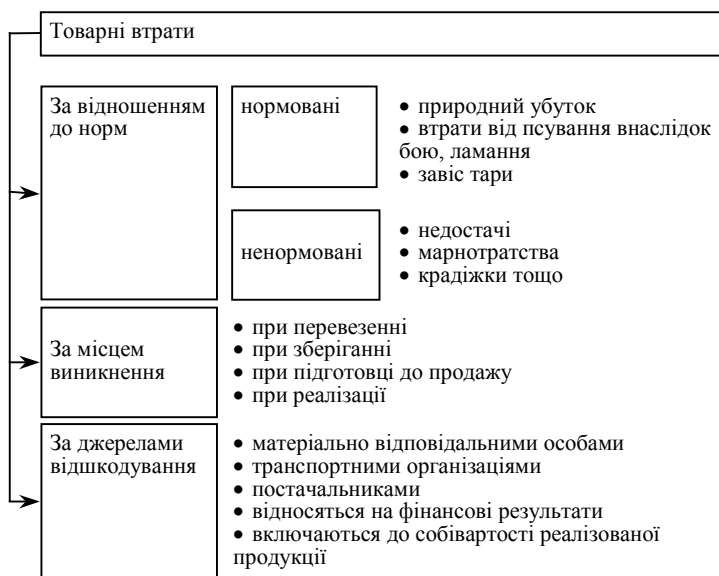


Рис. 3.2. Класифікація втрат в роздрібній торгівлі

Ненормовані втрати, зазвичай, є результатом безгосподарності

Бій, ламання, псування товарів, зазвичай, виникають внаслідок незадовільних умов зберігання і неправильного поводження з товарами при транспортуванні, прийманні та відпуску. Втрати товарів з таких причин повинні відшкодовуватися винними особами. Невідшкодовані нестачі списуються за рахунок прибутку.

Відображення в обліку результатів інвентаризації (цифри умовні) наведені у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	Кт	
01	02	03	04	05
1. Винна особа не встановлена				
1	Відображено суму нестачі по первісній вартості товарів у складі витрат звітного періоду	947	282	1200
2	Відображено виявлену нестачу на позабалансовому рахунку	072	—	1200
3	Списано суму нестачі на фінансовий результат	791	947	1200

Закінчення табл. 3.10

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	Кт	
01	02	03	04	05
4	Скориговано суму ПДВ, що відноситься до нестачі товарів методом «червоного сторно»	641	947	240
5	Списано суму ПДВ на фінансовий результат	791	947	240
6	Списано торгова надбавка	285	282	360
7	Списано з позабалансового рахунка суму нестачі	-	072	1200
2. Винна особа встановлена				
1	Відображено суму нестачі на фінансовий результат	947	282	800
2	Списано суму нестачі на фінансовий результат	791	947	800
3	Відображено суму нестачі на забалансовому рахунка	072	-	800
4	списано суму торгової націнки	285	282	120
5	Віднесено на винну особу суму нестачі товарів згідно з Порядком № 16 $(800 \times 1^* + 160^{**}) \times 2^{***} = 1920$ (* індекс інфляції; ** ПДВ — 20 %; *** коефіцієнт)	375	716	1920
6	Сплачено сума відшкодування	30	375	1920
7	Списано суму шкоди із забалансового рахунка	—	072	800
8	Нарахована сума, яка належить перерахуванню до бюджету	716	641	1120
9	Перераховано відповідної суми до бюджету	641	311	1120
10	Відшкодування раніше списаних активів	716	791	800

3.7. Документальне оформлення та облік інших товарних операцій

Відображення в обліку операцій повернення товарів. Відносини між продавцем і кінцевим споживачем регулюються Законом України про захист споживачів, згідно з яким споживач має право повернути товар.

У випадку виявлення недоліків чи фальсифікації товару протягом гарантійного або інших строків, встановлених відповідно до діючого законодавства, покупець має право за власним бажанням вимагати від підприємства торгівлі його заміни або відшкодування.

Здійснення того чи іншого заходу щодо виконання гарантійних зобов'язань залежить від того, які права споживача визначено в договорі та передбачено чинним законодавством.

Вимоги споживача, які він може висунути продавцю на свій вибір, наведено в таблиці 3.11.

Таблиця 3.11

ВИМОГИ, ЩО ВИСУВАЮТЬСЯ СПОЖИВАЧАМИ ПРОДАВЦІМ

№ п/п	Вимоги споживача	Гарантійні зобов'язання продавця
1	2	3
1	Безкоштовне усунення недоліків товару або відшкодування витрат на їх виправлення споживачем або третьою особою	При висуненні споживачем вимоги про безкоштовне усунення недоліків товару вони повинні бути усунені протягом 14 днів або за згодою сторін в інший термін. На вимогу споживача, на час ремонту йому надається (з доставкою) аналогічний товар незалежно від моделі. Для цього виробник разом з продавцем зобов'язані на договірній основі передбачити обмінний фонд товарів. Перелік товарів, щодо яких створюється обмінний фонд, визначено в законодавчих документах. До нього увійшли: телевізори, магнітоли, магнітофони, радіоприймачі, холодильники, морозильні камери, пральні машини, мікрохвильові печі, кухонні машини, в'язальні машини, порохотяги, електропраски, електроміксери, електросковитискачки
2	Заміна на аналогічний товар належної якості	За наявності товару вимога споживача про його заміну виконуються негайно, а за необхідності перевірити якість — протягом 14 днів або за домовленістю сторін. Якщо товар відсутній, вимога споживача про заміну підлягає задоволенню у двомісячний термін з часу відповідної заяви. При заміні товару з недоліками на аналогічний товар належної якості, ціна на який змінилася, вартість не перераховується
3	Зменшення на відповідний розмір купівельної ціни	При цьому покупцю повертаються кошти
4	Заміна на такий самий товар іншої моделі	При цьому купівельна ціна відповідно перераховується. При заміні товару з недоліками на такий же товар іншої моделі вартість перераховується, виходячи з ціни, що діяла на момент обміну
5	Розірвання договору і відшкодування завданих збитків	При розірванні договору розрахунки зі споживачем у разі підвищення ціни на товар проводяться виходячи з його вартості на момент пред'явлення відповідної вимоги, а у разі зниження ціни — виходячи з вартості товару на момент купівлі

Якщо ж покупець придбав продовольчі товари невідповідної якості, продавець зобов'язаний замінити їх на якісні або повернути сплачені покупцем гроші, за умови, що вказані недоліки виявлені в межах строку придатності придбаного товару.

При цьому необхідно враховувати, що окремі товари належної якості не підлягають обміну (поверненню). Серед них і продовольчі товари; лікарські препарати та засоби; предмети сангігієни і непродовольчі товари: світлочутливі товари; парфюмерно-косметичні вироби; пір'яно-пухові вироби; м'які, гумові, надувні дитячі іграшки; зубні щітки; апарати для гоління; гребінці та щітки масажні; рукавички; ювелірні вироби з дорогоцінних металів; з бурштину; тканини; килимові вироби метражні; білизна натільна, постільна; панчішно-шкарпеткові вироби; товари в аерозольній упаковці; друковані видання; лінійний та листковий металопрокат; трубна продукція; пилотеріали; нарізані або розкромлені за розмірами плитні матеріали і скло; визначений покупцем (замовником); некондиційні товари тощо.

У випадку, коли покупець не задоволений якістю придбаного товару, можливі такі варіанти взаємовідносин продавця і покупця, які впливають на вартість на вартість товару (табл. 3.12).

Таблиця 3.12

ВАРІАНТИ ВЗАЄМОВІДНОСИН ПРОДАВЦЯ І ПОКУПЦЯ

№ варіанту	Можливі варіанти взаємовідносин	Встановлення ціни
1	Заміна товару з недоліками (або бракованого товару) на аналогічний товар відповідної якості, ціна на який не змінилася	Перерахунок вартості не здійснюється
2	Заміна товару з недоліками на такий самий товар іншої моделі	Перерахунок вартості здійснюється, виходячи з цін, які діють на момент обміну
3	Розірвання договору (повернення грошей)	Розрахунки зі споживачем у випадку підвищення ціни на товар здійснюються, виходячи з його вартості на момент висунення такої вимоги, а у випадку зниження ціни — виходячи з вартості товару на момент купівлі

Вимоги споживача розглядаються лише після пред'явлення ним квитанції, товарного чи касового чеку або іншого письмового документа, що засвідчує факт купівлі, а стосовно товарів, на які встановлено гарантійні строки, — технічного паспорту чи іншого документа, що його замінює.

У випадках придбання товарів на пересувних торгових точках покупцю можуть бути видані такі документи, що засвідчують одержання грошей за товар. В таблиці 3.13 узагальнено інформацією щодо взаємовідносин між продавцем у випадках проведення товару.

Таблиця 3.13

**ВІДНОСИНИ МІЖ ПРОДАВЦЕМ І КІНЦЕВИМ СПОЖИВАЧЕМ
ЩОДО ПОВЕРНЕННЯ ТОВАРУ**

Випадки повернення товару	Строки повернення товару	Компенсація за повернутий товар	Документальне оформлення
1	2	3	4
Товар належної якості при виявленні недоліків протягом гарантійного строку або термінів придатності (продтовари)	Гарантійний строк або термін придатності	1) повернення грошових коштів або заміни купленого товару на аналогічний товар належної якості; 2) заміни на такий самий товар іншої моделі з відповідним перерахунком купівельної ціни; 3) розірвання договору і відшкодування понесених збитків; 4) відповідне зменшення його купівельної ціни; 5) безоплатне усунування недоліків товару або відшкодування витрат на їх виправлення споживачем або третьою особою	Заява про повернення грошових коштів, до якої додається касовий чек, квитанція, товарний чек, які підтверджують купівлю товару (надання послуг). На підставі цього складається акт про повернення товару продавцеві та грошових коштів покупцеві (декларація пенсацио наданої послуги). До акту додається касовий чек на товар, який повернув споживач. Якщо в такому чеку є й інші товарні позиції, то касовий чек залишається у споживача
Товар належної якості при виявленні недоліків, якщо гарантійний строк не встановлено	Протягом 6-ти місяців		
Товар належної якості, що підлягає обміну (поверненню), якщо він з будь-яких причин не влаштує споживача (непродовольчий товар, якщо він не підійшов за формою, габаритом, фасоном, кольором, розміром або з інших причин не може бути використаний за призначенням)	Протягом 14-ти днів без урахування дня продажу (якщо товар не був у вжитку і збережено його товарний вигляд, споживчі властивості, пломби, ярлики, а також наявні товарний або касовий чек чи інші документи; видані покупцю разом з повернутим товаром)	1) повернення грошових коштів або заміна на аналогічний товар з необхідними споживачу характеристиками; 2) заміна на такий самий товар іншої моделі з відповідним перерахунком купівельної вартості	Графа, де зазначено повернений товар, закреслюється, а в акті показується номер, дата і час видачі касового чека. У випадку повернення товару, який був придбаний в період виходу з ладу РРО або тимчасового відключення електроенергії, до акта додається товарний чек на повернений товар.

Після контрольної закупки при проведенні оперативних перевірок податковими органами	Термін придатності	повернення грошових коштів за товари, які не втратили якості та придатні для подальшої реалізації; якщо неможливо повернути товар (послугу), то витрати відносяться на рахунок ДПП (ДПА)	У випадку, якщо виторг з РРО вже зданий до каси підприємства, то повернення грошей покупцеві проводиться з каси підприємства з оформленням видаткового касового ордера. Документи, що підтверджують факт повернення готівки, зберігаються в бухгалтерії підприємства протягом одного року
			Повертаються посадовою особою господарюючому суб'єкту на підставі акту оперативної перевірки

* Примітка: Акт про повернення товару повинен містити: 1) паспортні дані покупця, який повертає товар (відмовляється від покупки); 2) відомості про повернений товар (послугу); 3) суму, яку необхідно повернути покупцеві. Акт підписує матеріально відповідальна особа об'єкта торгівлі, громадського харчування послуг.

Так як взаємовідносини покупця і продавця залежать від правильності оформлення документів, а також від інформованості покупця щодо його прав, то торговельному підприємству доцільно розмістити максимальний обсяг інформації про це в доступному для кожного покупця місці. В магазинах роздрібно-торговельної мережі — це так званий «Куточок покупця».

Для численної групи товарів, що реалізуються через мережу роздрібно-торгівлі, встановлюються гарантійні строки обслуговування, тобто строки, протягом яких виробником гарантується функціональне використання товарів за їх призначенням і дотримуються гарантійні зобов'язання.

Якщо на товар не встановлено гарантійних строків, то споживач може висунути продавцю відповідні вимоги протягом 6-ти місяців, а щодо нерухомого майна — протягом 3-х років.

Для продовольчих товарів, медикаментів, виробів побутової хімії, парфюмерно-косметичних та інших товарів, які з часом псуються і стають непридатними для споживання, встановлюється строк придатності, який, власне, є різновидом гарантійного строку зберігання (вказується на етикетках чи упаковці).

Якщо торговельне підприємство продає товари, на які встановлене гарантійне обслуговування, то при купівлі-продажу оформлюються такі документи: гарантійний талон, талони на гарантійне обслуговування і гарантійний ремонт.

Якщо сума грошей, яку треба повернути покупцю за повернений товар, більша 5-ти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, то продавець, який безпосередньо здійснює розрахунки, зобов'язаний скласти акт про повернення готівки. Акт при цьому містить: дані документа, що засвідчує особу покупця, відомості про товар, суму грошей, що видаються, а також реквізити розрахункового документа, що підтверджує купівлю товару (номер, дату і час видачі).

Складнощі виникають у випадку, якщо покупка була зроблена на велику суму (при купівлі відеоапаратури, побутової техніки тощо), і денної виручки магазину (готівка у грошовому ящику касового апарата) виявляється недостатньо для її повернення покупцю.

Розрахункова операція в таких випадках пов'язана з видачею грошових коштів покупцеві за повернений товар. При цьому продавець зобов'язаний:

- 1) роздрукувати на РРО відповідний розрахунковий документ, що підтверджує виконання розрахункової операції. У разі виходу з ладу РРО і його ремонту або за тимчасового, але не більше 72 годин (7 робочих днів), відключення електроенергії — виписати розрахункову квитанцію;

- 2) видати покупцеві, який повертає товар, розрахунковий документ встановленої форми на повну суму проведеної операції.

Розрахунковим документом при проведенні розрахункових операцій, пов'язаних з поверненням товару покупцем, є фіскальний касовий чек видачі грошових коштів (форма ФКЧ-2).

В бухгалтерському обліку повернення товару і виплата покупцеві грошових коштів відображається методом «червоного сторно». Повернений товар оприбутковується на підставі акта.

Вартість повернутих покупцем товарів відображається за дебетом субрахунка 704 «вирахування з доходу».

При поверненні бракованого товару протягом гарантійного строку, а також при поверненні товару належної якості покупцям, зареєстрованим як платник ПДВ, продавець має право зменшити податкові зобов'язання на суму податку, нарахованого при продажу товарів.

Існує різниця в обчисленні податкових зобов'язань при поверненні товарів платниками і неплатниками ПДВ.

Порядок відображення в обліку операцій з повернення товарів, що здійснюються між підприємством роздрібною торгівлі та фізичною особою розглянемо у таблиці 3.14 (цифри умовні).

Таблиця 3.14

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ПОВЕРНЕННЯ ТОВАРІВ

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума
		Д-т	Кт	
01	02	03	04	05
1	Оприбутковані товари від постачальника на суму без ПДВ ПДВ	282 641	631 631	13 000 2600
2	Нараховано націнку до роздрібної ціни	282	285	5000
3	Реалізовані товари покупцем (виручка)	301	702	19 800
4	Повернуто гроші покупцю	704	301	600
5	Списано суму реалізованих товарів	902	282	19 800
6	Оприбутковані повернуті товари методом «червоного сторно»	902	282	600
7	Нараховано ПДВ в сумі фактичної реалізації товарів	702	641	3300
8	Скориговано ПДВ на повернуті товари методом «червоного сторно»	704	641	100
9	Списано на фінансовий результат суму доходу від реалізації товарів	702	791	16500
10	Списана сума повернення на зменшення фінансового результату	791	704	500
11	Списано торгіву націнку (за рахунком середньої націнки) методом «червоного сторно»	902	285	5760
12	Списано вартість товарів на фінансовий результат	791	902	13 440

Облік переоцінки товарів. В умовах ринкової економіки для успішного ведення господарської діяльності підприємство повинно своєчасно і правильно реагувати на зміни, що відбуваються на ринку товарів. Одним з основних механізмів, за допомогою якого підприємство може впливати на ситуацію, є формування ціни товару, в процесі якого не останню роль відіграє переоцінка товарів. Переоцінка товарних цінностей — це збільшення (дооцінка) або зменшення (уцінка) вартості товару.

Оцінка товарів на дату балансу регламентована П(С)БО 9 «Запаси», відповідно до якого товари (як складова запасів) відображаються в бухгалтерському обліку за найменшою із двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Дооцінка первісної вартості товарів П(С)БО не передбачена. Вона можлива лише у разі збільшення чистої вартості реалізації товарів на суму, що не перевищує суму раніше проведеної уцінки (тобто переоцінена вартість не може перевищувати первісну вартість товарів).

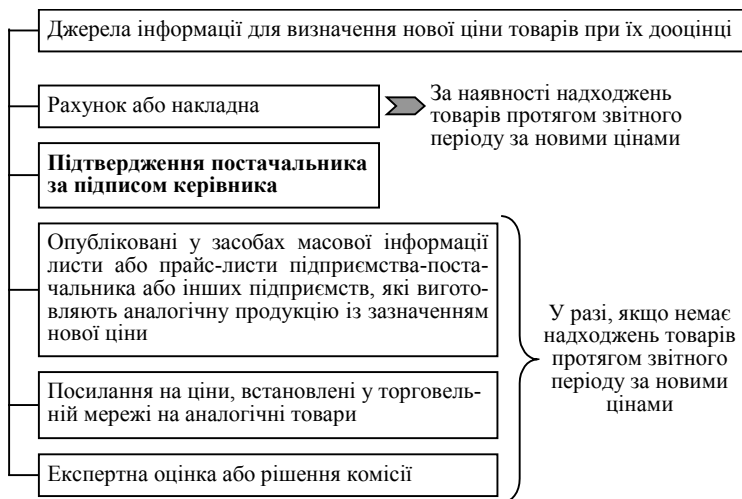


Рис. 3.3. Джерела інформації для визначення нової ціни товарів при їх дооцінці

Підприємства, які ведуть облік товарів за продажними цінами, можуть збільшувати облікову (продажну) вартість товарів за рахунок збільшення торгової націнки. Якщо на дату балансу товари втратили первісно очікувану вигоду, внаслідок чого можлива ціна їх реалізації знизилась, вони переоцінюються (уцінюються) і відображаються в зві-

тності за чистою вартістю реалізації. Розрахунок чистої вартості реалізації здійснюється на підставі більш надійного джерела інформації (прайс-листів, тарифів, економічних оглядів тощо), що є в наявності на момент такого розрахунка.

При цьому слід брати до уваги події після дати балансу, що надають додаткову інформацію щодо умов, які існували на кінець звітного періоду (рис. 3.3).

Чиста вартість реалізації розраховується за формулою:

$$\text{ЧВР} = \text{Ц}_{\text{очік.}} - \text{В}_{\text{очік.}}$$

де ЧВР — чиста вартість реалізації товарів;

$\text{Ц}_{\text{очік.}}$ — очікувана ціна продажу товарів;

$\text{В}_{\text{очік.}}$ — очікувані витрати на збут товарів.

Не підлягають уцінці товари та продукція, оформлені під заставу, що перебувають у резерві або на відповідальному зберіганні.

Уцінка товарів проводиться за даними інвентаризації. Порядок проведення уцінки наведений на рис. 3.4.

Результати уцінки товарів відображаються в опис-акті уцінки товарів і продукції, що залежалися, та надлишкових товарно-матеріальних цінностей.

Розміри уцінки визначаються комісією на підставі експертних оцінок з врахуванням міри втрати їх споживчих властивостей, насиченості ринку такими товарами. Раніше уцінені, але не реалізовані товари, можуть уцінюватись повторно до чистої вартості реалізації. Технічно складні товари що мають виробничі паспорти, підлягають уцінці тільки за наявності паспорту і повинні бути справними та придатними до експлуатації.

Після уцінки об'єкт господарювання повинен перемаркувати товари, закресливши попередню ціну і позначивши нову ціну на ярликах, етикетках підприємств-виробників, упаковці тощо кожної одиниці товару, і засвідчити їх підписом працівника, відповідального за формування, встановлення або застосування цін.

Контроль за правильністю проведення уцінки товарів і своєчасною їх реалізацією здійснюється керівниками (власниками) підприємств. Результати проведеної дооцінки запасів відображаються у розрахунку встановленої форми з подальшим перенесенням підсумків до акту переоцінки, який підписується членами комісії і передається до бухгалтерії для перевірки.

Результати роботи комісії розглядаються і затверджуються керівником підприємства у дводенний термін для відображення результатів переоцінки в бухгалтерському обліку. В бухгалтерському обліку сума уцінки первісної вартості товарів відображається у складі витрат звітного періоду на рахунок 946 «Втрати від знецінення запасів».

Порядок проведення уцінки	
➤	Затвердження керівником (власником) підприємства комісії
➤	Проведення інвентаризації
➤	Виявлення товарів, які підлягають уцінці
➤	Складання комісією переліку товарів, які підлягають уцінці
➤	Подання на розгляд керівнику підприємства для прийняття рішення переліку товарів, що підлягають уцінці
➤	Прийняття керівником позитивного рішення щодо проведення уцінки
➤	Визначення комісією суми уцінки
➤	Занесення до опису-акту даних про уцінені товари
➤	Розгляд і затвердження керівником підприємства матеріалів про уцінку товарів
➤	Перемаркування уцінених товарів
➤	Передавання на підприємствах торгівлі уцінених товарів для реалізації за накладною, в якій вказуються роздрібні ціни до і після уцінки
➤	Відображення результатів уцінки в тому місяці, в якому було складено акт-опис уцінки

Рис. 3.4. Порядок проведення уцінки

Відображення суми уцінки в бухгалтерському обліку підприємств роздрібною торгівлю має деякі особливості, пов'язані з тим, що облік товарів на них ведеться за продажними цінами. У зв'язку з цим, уцінюючи товари, підприємству роздрібною торгівлю необхідно суму, на яку знижується продажна вартість, поділити на дві складові: в межах торгової надбавки і ціни придбання. Зниження продажної вартості в межах торгової надбавки відображається проводкою:

Д-т рах. 285 «Торгова націнка»,
К-т рах. 282 «Товари в торгівлі».

Зменшення продажної вартості в межах ціни придбання є уцінкою товару, відноситься на витрати звітного періоду і відображається записом:

Д-т рах. 946 «Втрати від знецінення запасів»,
К-т рах. 282 «Товари в торгівлі».

ПРИКЛАД 5

За даними проведеної на роздрібному підприємстві ТОВ «Промінь» інвентаризації в кінці звітного періоду встановлено, що товар, облікова (продажна) вартість якого 3000 грн, втратив свої первісні якості та підлягає уцінці до 2000 грн.

Вихідні дані наведені у таблиці 3.15.

Таблиця 3.15

ВИХІДНІ ДАНІ ЩОДО РУХУ ТОВАРІВ

Показник	Продажна вартість, грн	Торговельна надбавка, грн
Залишок товарів на початок звітного періоду	1 000 000,0	25 000,0
Надходження товарів за звітний період	120 000,0	28 800,0
Вибуття товарів за звітний період	215 300,0	52 649,4

1. Визначення середнього відсотку торгової надбавки за звітний період:

$$\frac{215\,300 \cdot 24,454}{100\,000 + 120\,000} \times 100 = 24,454 \%$$

2. Визначення суми реалізованої торгової надбавки за звітний період:

$$\frac{215\,300 \cdot 24,454}{100} = 52\,649,4 \text{ грн.}$$

3. Визначення суми торгової надбавки, що припадає на залишок товару:

$$25\,000 + 28\,800 - 52\,649,4 = 1150,6 \text{ грн.}$$

4. Первісна вартість залишку товару, що уцінюється:

$$3000 - 1150,6 = 1849,4 \text{ грн.}$$

5. Продажна вартість залишку уціненого товару — 2000 грн, без ПДВ 1666,7:

$$\left(2000 \cdot \frac{20\%}{120\%} \right)$$

6. Сума уцінки за рахунок торгової надбавки — 1150, 6 грн.

7. Сума уцінки первісної вартості товару:

1849,4 – 1666, 7 = 182,7 грн.

Отримані результати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку у таблиці 3.16.

Таблиця 3.16

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТОВ «ПРОМІНЬ»

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума
		Д-т	К-т	
01	02	03	04	05
1	Відображено суму уцінки собівартості товару в межах нарахованої торгової надбавки	285	282	1150,6
2	Відображено суму уцінки собівартості товару	946	282	182,7
3	Списано суму уцінки собівартості товарів на фінансовий результат	791	946	182,7

Якщо підприємство при придбанні товарів несе транспортно-заготівельні витрати, які обліковує на окремому субрахунку 289 «Транспортно-заготівельні витрати», то при визначенні собівартості товару, який уцінюється, необхідно ще розрахувати ТЗВ, які припадають на такий товар. В обліку ця частина ТЗВ відображається проводкою:

Д-т рах. 946 К-т рах. 289.

Дооцінка товарів в обліку відображається по-різному, залежно від періоду, в якому вона здійснюється:

1) якщо збільшення чистої вартості реалізації товарів відбувається в тому є звітному періоді, якому здійснювалась їх уцінка, то в обліку відображається сторнування відповідних сум;

2) якщо збільшення чистої вартості реалізації товарів відбувається в іншому звітному періоді, ніж здійснювалась їх уцінка, то сума дооцінки відображається у складі доходів звітного періоду, в якому було проведено таку дооцінку (табл. 3.17).

На відміну від оптових підприємств, роздрібні можуть збільшувати продажні ціни (як на товари, раніше уцінені, так і на товари, які не підлягали уцінці) за рахунок збільшення торгової націнки, що відображається проводкою: Д-т рах. 282 «Товари в торгівлі», К-т рах. 285 «Торгова націнка».

Таблиця 3.17

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ДООЦІНКИ ТОВАРІВ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
01	02	03	04
1. Дооцінка товару в тому самому звітному періоді, що і уцінка			
1	Здійснено дооцінку товару на суму раніше проведеної уцінки (методом «червоного сторно»)	946	282
2	Відображено коригування фінансових результатів звітного періоду (методом «червоного сторно»)	791	946
2. Дооцінка товару в іншому звітному періоді, порівняно з уцінкою			
3	Відображено збільшення чистої вартості реалізації товарів	282	716
4	Відображено суму дооцінки у складі фінансових результатів	716	791

Якщо по товарах проводилась уцінка, то спочатку відновлюється первісна вартість товару, а потім проводиться збільшення цін за рахунок збільшення торгової націнки:

1) на суму раніше проведеної уцінки: Д-т рах. 946, К-т рах. 282 «Товари в торгівлі» (сторно);

2) на суму збільшення торгової надбавки: Д-т рах. 285 «Торгова націнка», К-т рах 282 «Товари в торгівлі».

Товари, строк придатності яких минув, повинні бути вилучені з обігу. За потреби, вони можуть бути передані на відповідну експертизу для визначення шляхів їх подальшого використання.

Для цього слід надіслати до лабораторії санепідемстанції зразок товару і супровідний лист з проханням дати висновок щодо якості товару, а також надати дозвіл для подальшої його реалізації.

Зразок направляється на експертизу згідно з актом, складеним на підприємстві і підписаним керівником. На підставі цього документа кількість відібраного товару списують з матеріально відповідальної особи.

В бухгалтерському обліку послуги з проведення експертизи (вартість зразків або проб для аналізу, оплата послуг лабораторії) відносяться до витрат на збут, які відображаються на рахунку 93 «Витрати на збут».

Якщо дозвіл санепідемстанції на подальшу реалізацію одержано, товар можна продавати. Строк такого продовження не повинен перевищувати половини строку придатності, встановленого виробником продукції. Не реалізований по його закінченні товар повинен бути вилучений з продажу, при цьому складається акт про вилучення зіпсованої (простроченої) продукції.

На підставі акту в бухгалтерському обліку списують зіпсований товар та витрати на оплату послуг з переробки (утилізації) зіпсованого товару на рахунка 946 «Втрати від знецінення запасів».

Суму ПДВ, яка припадає на вартість таких матеріальних цінностей, необхідно виключити з податкового кредиту.

ПРИКЛАД 6. В магазині роздрібної торгівлі ТОВ «Темп» знаходиться товар, який не реалізований протягом строку реалізації, зазначеного виробником. Його продажна вартість складає 1500 грн, торгова надбавка — 600 грн. Було прийнято рішення провести експертну оцінку якості продовольчих товарів. Для цього до санепідемстанції передано зразок товарів вартістю 30 грн, у тому числі ПДВ. Вартість послуг з експертизи — 78 грн, у тому числі ПДВ.

1-й варіант: строк придатності товару продовжений.

2-й варіант: строк придатності товару не продовжений.

Вартість послуг з переробки (утилізації) вилучених товарів склала 108 грн, у тому числі ПДВ (таблиця 3.18).

Таблиця 3.18

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ТОВ «ТЕМП»

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
01	02	03	04	05
1-й варіант				
1	Повернено на склад товар, строк придатності якого минув	281	282	900
2	Списано торгову надбавку на товар, повернений на склад методом «червоного сторно»	282	285	600
3	Списано вартість зразка товарів, переданих на експертизу	93	281	25
4	Відображено витрати за одержанням послугами санепідемстанції	93	631	65
5	Відображено ПДВ	641	631	13
6	Оплачено з поточного рахунка вартість послуг санепідемстанції	631	311	78
7	Списано на фінансовий результат витрати на збут	791	93	90
8	Відображено уцінку товару, для якого продовжено строк придатності	946	282	220
9	Передано зі складу до магазину товари для реалізації	282	281	250
10	Нараховано торгову надбавку	282	285	50
11	Списано на фінансовий результат втрат від знецінення товарів	791	946	220

Закінчення табл. 3.18

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
01	02	03	04	05
2-й варіант				
12	Списано вартість товарів вилучених з обігу у зв'язку із закінченням строку їх придатності	946	281	400
13	Відкориговано і списано на витрати підприємства ПДВ на вартість вилучених з обігу товарів	641 946	631 631	80 80
14	Списано на вартість послуг підприємства, яке переробило або утилізувало товар	946	631	100
15	Відображено ПДВ	641	631	20
16	Списано на фінансовий результат втрати від знецінення товарів	791	946	580

Продаж товарів за безготівковим розрахунком. В роздрібній торгівлі при реалізації товарів, крім розрахунків готівкою, практикують розрахунки банківськими платіжними картками (БПК).

Отримання БПК від покупця для магазину є момент реалізації. Сума проданих товарів з розрахунками за посередництвом БПК у бухгалтерському обліку відображається за дебетом субрахунка 331 «Грошові документи в національній валюті». Зарахування грошових коштів на поточний рахунок потверджується виписками з рахунка.

Комісійні винагороди банку відносять на дебет рахунка 93 «Витрати на збут».

Продаж товарів через роздрібну торговельну мережу з розрахунками платіжними картками за умовами П(С)БО 16 «Витрати» розглянемо на прикладі ТОВ «Люкс» (табл. 3.19).

Таблиця 3.19

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
01	02	03	04	05
1	Продано товари з розрахунками за посередництвом БПК	331	702	720
2	Відображено ПДВ	702	641	120
3	Передано платіжне повідомлення банку-еквайру	333	331	720
4	Зараховано грошові кошти на поточний рахунок (за вирахуванням суми комісійної винагороди)	311	333	705
5	Списано продажну вартість проданих товарів	902	282	720

Закінчення табл. 3.19

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
01	02	03	04	05
6	Списано торгівну надбавку, що відноситься до реалізованих товарів методом «червоного сторно»	902	285	216
7	Виключено до складу витрат на збут суму комісійної виногороди	93	333	15
8	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	504
9	Списано фінансовий результат на збут	791	93	15
10	Відображено у складі фінансових результатів чистий дохід	702	791	600

Облік продажу товарів зі знижками. У випадку надання покупцям цінкових знижок їх розмір фіксується на підприємствах роздрібно́ї торгівлі окремими позиціями в касових чеках, а також у щоденному звіті. При цьому, в касовому чеку окремо виділяється вартість проданих товарів за роздрібними цінами, які введені в пам'ять ПРО (без урахування наданих знижок). Виправлення в ціниках товарів, що продаються, не робиться і продажні (роздрібні) ціни на реалізовані товари не змінюються.

Від правильності обчислення реалізованих торгових знижок та надбавок багато в чому залежить розмір фінансового результату.

У зв'язку з тим, що існують різні методи обліку товарів та форми розрахунків суми наданих знижок по-різному відображаються в обліку роздрібних підприємств.

На підприємствах роздрібно́ї торгівлі на момент реалізації товару вже відома сума знижки. До найбільш поширених з них належать знижки, надані в передсвяткові та святкові дні, у разі придбання великої кількості товарів або товарів на значну суму. До операційної каси надходить виручка з урахуванням наданої знижки.

Оскільки роздрібна ціна товару не змінюється, суми знижок не впливають на середній відсоток торгових націнок і собівартість реалізованих товарів. Тому всі розрахунки здійснюються без урахування наданої знижки.

Для підприємства роздрібно́ї торгівлі надання такого роду знижок спричиняє зменшення торгової надбавки, розрахованої за середнім відсотком на всю суму реалізованого за звітний період товару без урахування наданих знижок. Інформацію для цього беруть із товарних звітів.

У бухгалтерському обліку продавець відображає реалізацію товару з урахуванням наданої знижки. Продавець оприбутковує товар, що надійшов, за вартістю з урахуванням наданої знижки.

Розглянемо приклад (цифри умовні).

ПРИКЛАД 7. Вихідні дані наведено у таблиці 3.20.

Таблиця 3.20

РЕАЛІЗАЦІЯ ТОВАРУ З УРАХУВАННЯМ НАДАНОЇ ЗНИЖКИ

№ з/п	Зміст господарської операції	Продажна вартість товару	Торгова надбавка
01	02	03	04
1	Сальдо на початок місяця	15 600	4800
2	Надійшло за місяць	12 100	3750
3	Облікова продажна вартість	10 290	
4	Фактична вартість реалізації	9776	
5	Знижка	514	

1. Визначення суми торгової надбавки, що припадає на реалізований товар:

$$\frac{4800 + 3750}{15\,600 + 12\,100} = \frac{8550}{27\,700} \times 100 = 30,866 \%,$$

$$\frac{30,866 \cdot 10\,290}{100} = 3176,1 .$$

2. Визначення первісної вартості реалізованих товарів:

$$15\,600 - 3176,1 = 12423,9 .$$

3. Визначення суми торгової надбавки з урахуванням знижок:

$$3176,1 - 514,0 = 2662,1 .$$

4. Визначення чистого доходу від реалізації товару:

$$9776,0 - 1629,3 = 8146,7$$

5. Визначення первісної вартості товарів від фактичної суми реалізації:

$$9776,0 - 2662,1 = 7113,9$$

Відображається надання знижок у бухгалтерському обліку так, як це показано в таблиці 3.21.

Таблиця 3.21

ЖУРНАЛ РЕЄСТРАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
01	02	03	04	05
1	Відображено у складі доходу виручку від реалізації товарів за продажними цінами	301	702	9776
2	Нараховано ПДВ	702	641	1629,3
3	Списано продажну вартість реалізованих товарів	902	282	9776
4	Списано торгову надбавку на реалізовані товари методом «червоного сторно»	902	285	2662,1
5	Списано на фінансовий результат чистий дохід	702	791	8146,7
6	Списано собівартість реалізованих товарів на фінансовий результат	791	902	7113,9

Крім основних торгових знижок роздрібним підприємствам надаються також додаткові знижки, призначені для відшкодування додаткових витрат, викликаних специфічними властивостями товару або умовами постачання. Додаткові знижки надаються на завіс тари, на відшкодування відходів при роздрібному продажу товарів (ковбасні вироби, рибні товари, вершкове масло та ін.), на імпортне взуття для відшкодування витрат з повернення і уцінки прийнятого від населення взуття з виробничими дефектами та інші можливі витрати. Додаткові торгові знижки обліковуються в окремій графі накопичувальної відомості.

В обліку додаткова торгова знижка, як і основна, відображається записом за дебетом рахунка 282 «Товари в торгівлі» в кореспонденції з кредитом рахунка 285 «Торгова націнка» (сторно).

У випадку завісу тари понад суми наданої торгової знижки на підставі складеного комісією акту виставляється претензія постачальнику. При цьому робиться запис:

Д-т рах. 374 «Розрахунки за претензіями» — на недоотриману вартість товарів за купівельними цінами;

Д-т рах. 285 «Торгова націнка» — на суму торгової знижки по товарах, яких не вистачає;

К-т рах. 282 «Товари в торгівлі» — на вартість товарів, яких не вистачає, за продажними (роздрібними) цінами.

3.8. Облік витрат та доходів торговельних підприємств

У процесі реалізації споживчих товарів торговельне підприємство здійснює витрати, які отримали назву витрат на збут. Методологічні

основи формування інформації про витрати на збут у бухгалтерському обліку регламентуються П(С)БО 16 «Витрати». Витрати на збут згруповані за статтями. Склад статей, передбачений П(С)БО 16 «Витрати», наведено у розділі «Облік доходів та витрат». Розглянемо детальніший перелік витрат, що входять до складу витрат на збут:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання товарів;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що займаються збутом;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом товарів (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням товарів відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на зберігання, завантаження, розвантаження та упаковку товарів;
- інші витрати, пов'язані зі збутом товарів.

У складі витрат на рекламу та дослідження ринку розрізняють витрати на організацію заходів, презентацій і свят, придбання та розповсюдження подарунків, у т. ч. безкоштовне роздавання зразків товарів у рекламних цілях. При організації обліку цих витрат варто враховувати особливості їх віднесення до валових витрат. Згідно з п. 5.4.4 статті 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», до валових витрат дозволено включати суму таких витрат у розмірі не більше двох відсотків оподаткованого прибутку платника за попередній звітний (податковий) рік. Тому в аналітичному обліку в складі витрат на збут можна виділити статтю «витрати на організацію безоплатну роздачу товарів у рекламних цілях. Це дає можливість окремо контролювати ці витрати, правило включати їх до складу валових витрат.

Для синтетичного обліку витрат на збут Планом рахунків виділено активний рахунок 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат на збут, а за кредитом — їхнє списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Суми оплати за розрахунково-касове обслуговування, інкасування торгової виручки та інші послуги банків обліковуються на дебеті рахунка 92 «Адміністративні витрати».

Аналітичний та синтетичний облік витрат Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку передбачено вести в журналі 5 або 5А.

Однак у цих журналах для обліку витрат на збут виділено тільки п'ять рядків, що не дозволяє групувати витрати за статтями, які про-

понується П(С)БО 16 «Витрати». Тому підприємствам торгівлі необхідно попередньо узагальнювати витрати на збут за статтями в окремій відомості, де їх зіставляють з кошторисом витрат обігу та інформацією про фактичні витрати. З метою подальшого контролювання фактичних витрачань ці відомості варто накопичувати з початку року. Така інформація може бути використана при складанні звіту про фінансові результати.

У процесі реалізації товарів виникає доход. У бухгалтерському обліку доход відображається в сумі справедливої вартості активів, отриманих або тих, що підлягають одержанню.

Згідно зі ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», доходи відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від сплати грошових коштів.

При визнанні доходу від реалізації товарів, згідно з п. (С)БО 15 «Доход», необхідно врахувати такі умови:

- передавання покупцю ризиків та вигод, пов'язаних з правом власності на товар;
- втрата підприємством подальшого контролю та управління реалізованими товарами;
- існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства;
- можливість визначення витрат, пов'язаних з цією операцією.

Для підприємств роздрібно́ї торгівлі у бухгалтерському обліку доход визначається при передаванні товару покупцю, незалежно від форми оплати готівкою або за безготівковими розрахунками. Таким чином, згідно з п. 11.3. ст. 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», датою збільшення валового доходу, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається реалізація (продаж) товару, ПДВ з податкових зобов'язань розраховується з усієї суми товарообороту.

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів, про суму знижок, наданих покупцям, та про інші нарахування з доходу призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації», субрахунок: 702 «Доход від реалізації товарів»; 704 «Вирахування з доходу».

Записи за кредитом та дебету субрахунка 702 розглянуті у параграфі 3.5.2. «Облік реалізації товарів».

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображається сума знижок, наданих покупцям, вартість повернутих покупцями товарів та інші вирахування з доходу. За кредитом — списання обороту за дебетом на рахунок 79 «Фінансові результати». Загальна схема записів на бухгалтерських рахунках обліку товароруху у роздрібній торгівлі наведена у таблиці 3.22 (цифрові дані умовні).

Таблиця 3.22

ВІДОБРАЖЕННЯ ОБЛІКУ ТОВАРОРУХУ У РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
1	Від постачальника надійшли та повністю оприбутковані товари за договірними цінами	282 «Товари в торгівлі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	30 000		30 000
	ПДВ 20 %	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	6000		
	Транспортні послуги	289 «ТЗВ»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	2000		2000
	ПДВ 20 %	641 «Розрахунки за податками»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	400		
2	Нарахована торгова націнка	282 «Товари в торгівлі»	285 «Торгова націнка»	12000		
3	Відображено виручку від реалізації товарів, у т. ч.: — за готівку — кредитними картками	301 «Каса в національній валюті» 333 «Грошові кошти в національній валюті»	702 «Доход від реалізації товарів» 702 «Доход від реалізації товарів»	49240 4760		45000
4	Відображено ПДВ з суми продажу товарів	702 «Доход від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	9000		
5	Списано вартість реалізованих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»	54000		
6	Відображено суму виданої покупцю готівки за повернений товар	704 «Вирахування з доходу»	301 «Каса в національній валюті»	600		
7	Оприбутковано повернений товар (методом «червоного сторно»)	902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі»	600		

Продовження табл. 3.22

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		Валові доходи	Валові витрати
1	2	3	4	5	6	7
8	Зменшено податкове зобов'язання з ПДВ (методом «червоної сторони»)	704 «Вирахування доходу»	641 «Розрахунки за податками»	100		
9	Списано вартість поверненого товару без ПДВ на фінансовий результат	791 «Результат операційної діяльності»	704 «Вирахування з доходу»	500		
10	Перелано готівку (виручку) із каси в банк	333 «Грошові кошти в національній валюті»	301 «Каса в національній валюті»	49 500		
11	Зараховано на поточний рахунок виручку	311 Поточні рахунки в національній валюті»	333 «Грошові кошти в національній валюті»	50 870		
12	Перерахована з поточного рахунка заборгованість постачальникам за товари, транспортні послуги	631 Розрахунки з визначеннями постачальниками»	311 Поточні рахунки в національній валюті»	40 698		
13	Підприємство надало покупцям товару знижку	285 «Торгова націнка»	282 «Товари в торгівлі»	1100		
14	При інвентаризації на підприємстві були виявлені втрати товару на 1890,0, у т. ч. торгова націнка 35 %	947 «Нестачі і витрати від псування цінностей» 285 «Торгова націнка» 902 «Собівартість реалізованих товарів»	282 «Товари в торгівлі» 282 «Товари в торгівлі» 947 «Нестачі і витрати від псування цінностей»	1400 490 1000		
	втрати виникли внаслідок природного убутку вини працівника підприємства Суму нестачі за рахунок працівника відображено згідно з Порядком № 16	375 «Розрахунки за відшкодуваннями завданих збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	960		

	Одночасно на забалансовому рахунку відображають нестачу товарів	072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей»		400		
15	З поточного рахунка попередньо оплачена постачальникам вартість товарів (з ПДВ)	371»Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточний рахунок в національній валюті»	3600		3000
16	Відображено податковий кредит	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	600		
17	Від постачальника отримані товари на умовах передплати без ПДВ	282 «Товари в торгівлі»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	3000		
18	Відображено ПДВ у вартості отриманих на умовах передплати товарів	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	600		
19	Погашена заборгованість постачальникам за рахунок попередньої оплати	631»Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	3600		
20	Одержано в касу гроші від винної особи	301 « Каса в національній валюті»	375 «Розрахунки за відшкодуваннями завданих збитків»	960		
21	Нарахована сума, яка підлягає перерахуванню до бюджету	716	641	560		
22	Списано на фінансовий результат інший операційний дохід	716	791	400		
23	Списано на фінансовий результат операційної діяльності інші витрати операційної діяльності	791	947 «Нестачі і витрати від псування цінностей»	400		
24	З балансового рахунка списується нестача товарів		072	400		
25	Списується транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) по реалізованих товарах	902 «Собівартість реалізованих товарів»	289 «ТЗВ»	2835		

Закінчення табл. 3.22

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн	Податковий облік		
		Дебет	Кредит		Валові доходи	Валові витрати	7
1	2	3	4	5	6	7	
26	Списано суму торговельної націнки, яка відноситься до реалізованих товарів (методом червоного сторно)	902 «Собівартість реалізованих товарів»	285 «Торгова націнка»	16447			
27	Списано фактичну собівартість реалізованих товарів на результат операційної діяльності	791 «Результат операційної діяльності»	902 «Собівартість реалізованих товарів»	4084			
28	Списано суму чистого доходу від реалізації товарів на результат операційної діяльності	702 «Доход від реалізації товару»	791 «Результат операційної діяльності»	45000			
29	Після закінчення звітного періоду виявлено та списано на фінансовий результат дохід від реалізації товарів	791 «Результат операційної діяльності»	441 «Прибуток нерозподілений»	4151			

Питання для контролю знань

1. Що належить до торгового товару?
2. Які методи використовуються для оцінки товарів у роздрібній торгівлі?
3. Які господарські операції належать до іншого вибуття товарів?
4. Якими документами оформлюють операції з торгівлі на замовлення?
5. Як ведеться бухгалтерський облік реалізації товарів за зразками?
6. Якими первинними документами оформлюється списання товарів на власні потреби?
7. Якими проводками відображають в бухгалтерському обліку списання товарів на власні потреби?
8. Який порядок розрахунка та відображення у бухгалтерському обліку транспортно-заготівельних витрат застосовують у роздрібній торгівлі?
9. Якими первинними документами оформлюється продаж товарів у роздрібній торгівлі.
10. Якщо винна особа не встановлена, як списати нестачу товарів?

Розділ 4

ОБЛІК ТОВАРІВ І ПРОДУКТІВ У СФЕРІ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА

Під сферою ресторанного господарства розуміють сферу торгово-виробничої діяльності їдальні, ресторану, кафе, бару, буфета, відкритого літнього майданчика, кіоску, які мають у розпорядженні окреме приміщення й торгово-технологічне устаткування для готування їжі, обладнаних столиками й стільцями для її споживання.

Підприємства ресторанного господарства (далі підприємства) поділяються за типами: фабрики-кухні, фабрики-заготівельні, ресторани, бари, кафе, їдальні, закусочні, буфети, магазини кулінарних виробів, кафетерії. Ресторанам та барам привласнюють класи (перший, вищий, люкс). Вибір типу та класу підприємства здійснюється суб'єктом господарської діяльності самостійно, але з урахуванням вимог законодавства України.

Торгово-виробничу діяльність такі підприємства здійснюють відповідно до меню або за асортиментним переліком продукції, затвердженим відповідно до типу цього підприємства власником або керівником підприємства. Узгодження асортименту продукції з територіальними установами державної санітарно-епідеміологічної служби проводиться лише при відкритті підприємства та при зміні технологічних процесів на підприємстві. Підприємство зобов'язане забезпечити наявність страв, виробів, перерахованих у меню, асортиментному переліку, протягом Разом робочого дня або періоду, потрібного для їхньої реалізації.

На підприємствах використовуються такі форми: самообслуговування, обслуговування офіціантами, комбінований тощо.

Розрахунки за продукцію й надані послуги здійснюються за готівку та/або в безготівковій формі (платіжні картки, платіжні чеки тощо) із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій (електронний контрольний-касовий апарат, електронний контрольний-касовий реєстратор, комп'ютерно-касова система тощо) або зареєстрованих у встановленому порядку в розрахункових книжках.

На підприємствах самообслуговування і магазинах кулінарних виробів розрахунковий документ (касовий чек, розрахункова квитанція

тощо) видається споживачеві після оплати вартості продукції готівкою. Якщо оплата вартості проводиться через офіціанта, виписується рахунок на бланку встановленої форми та видається споживачу касовий чек чи розрахункова квитанція.

Питання організації бухгалтерського обліку в сфері ресторанного господарства вирішуються власником або вповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства й установчих документів. Підприємство самостійно визначає облікову політику в частині застосування форми бухгалтерського обліку, правил документообігу й технології обробки облікової інформації, використання додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку.

4.1. Ціноутворення в ресторанному господарстві

Політика ціноутворення є невід'ємною частиною загальної економічної та соціальної політики України. Ціна як економічна категорія характеризує вартість одиниці запасів. У ресторанному господарстві застосовуються вільні ціни, державні фіксовані та регульовані ціни, контрактні.

Вільні ціни встановлюються на всі види запасів, за винятком тих, за якими відбувається державне регулювання цін. Так, Постановою КМУ «Про встановлення повноваження органів виконавчої влади та виконавчих органів міських рад відносно регулювання цін (тарифів)» від 25.12.1996 р. № 1548 передбачено, що органи державної виконавчої ради встановлюють граничний рівень рентабельності й націнки на дитяче харчування, хліб та хлібобулочні вироби, макаронні вироби, крупи, цукор, яловичину, ковбаси варені, молоко, сир, масло вершкове та соняшникову олію.

Вільна ціна складається з **первинної вартості**, незалежно від джерел походження (постачальника, засновника, бартеру) та **торгової націнки**.

Первинною вартістю запасів, які надійшли від постачальника, називають **собівартість запасів**, що складається з фактичних сум, сплачених постачальнику згідно з договором без податку на додану вартість (ПДВ), якщо підприємство є платником податку та має право на його відшкодування з бюджету, а якщо ні, то до собівартості включають і непрямі податки; транспортно-заготівельні витрати (ТЗР); інші витрати, які пов'язані з надходженням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні до споживання та реалізації.

Первинна вартість запасів, які внесені засновником до статутного капіталу чи одержані безкоштовно, визнається на рівні **справедливої вартості**.

Первинна вартість одиниці запасів, одержана за результатами обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо

балансова вартість таких запасів перевищує справедливу вартість, то первинною буде справедлива вартість. Якщо обмін здійснюють на неподібні запаси, то первинна дорівнює справедливій вартості.

Не включають до первинної вартості запасів, а відносять до поточних витрат понаднормативні втрати та нестачі запасів; проценти за позики банків; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати, не пов'язані з рухом запасів.

Підприємства ресторанного господарства реалізують куповані товари та свою продукцію за цінами продажу. Ціна продажу включає торгові націнки, бо цим підприємствам потрібно не тільки реалізувати, але й виробити страви та організувати їх споживання.

Торгова націнка включається до ціни запасів, і якщо вона реалізується у ціні товару, то, з одного боку, вона є джерелом відшкодування витрат, з другого — утворенням доходу підприємств ресторанного господарства. Розмір торгової націнки залежить від витратоємкості товару, попиту та пропозиції на ринку.

Поряд з необхідністю покриття операційних витрат та отримання прибутку при здійсненні процесів виробництва й обслуговування населення необхідно враховувати термін реалізації та придатності як запасів, так і продукції (товару).

Згідно з вимогами облікової політики, підприємства ресторанного господарства повинні вести облік товарів — **за цінами покупки та цінами продажу**. Формування продажної вартості власної продукції і товарів можна надати у такій схемі [26, с. 84—85]:

$$\begin{array}{l} \text{Продаж-} \\ \text{на вар-} \\ \text{тість} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Первинна вартість} \\ \text{продуктів, (сировини),} \\ \text{товарів без суми ПДВ} \\ \text{постачальника} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Торгова} \\ \text{націнка} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Сума ПДВ,} \\ \text{сплачена по-} \\ \text{стачальнику} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Сума ПДВ} \\ \text{у частині} \\ \text{торгової} \\ \text{націнки} \end{array}$$

Для спрощення розрахунка продажна вартість страви, товару може бути розрахована так:

$$\begin{aligned} & \text{Відпускна (продажна) вартість} = \\ & = (\text{Первинна вартість} + \text{Торгова націнка}) \times 1.2 \end{aligned}$$

На практиці є два підходи до встановлення облікової (продажної) ціни продукції (сировини, товарів) та розрахунка націнки.

Перший із них полягає в розрахунку продажної ціни прямим računком. Причому відсоток торгової націнки можна встановлювати як до покупної вартості без ПДВ, так і до покупної вартості з обліком ПДВ.

Якщо підприємство встановлює націнку до ціни придбання без ПДВ, то порядок розрахунку облікової (продажної) ціни товару, який надійшов, зводиться до того, що: спочатку визначають суму націнки, потім ціну з націнкою без ПДВ, суму ПДВ та продажну ціну із ПДВ.

З метою спрощення порядку формування продажної ціни встановлюють розмір торговельної націнки до покупної ціни із ПДВ.

Другий підхід передбачає встановлення облікової ціни одиниці сировини та оберненим рахунком установаження суми торгової націнки.

Достовірні інформація про ціни та їх складові знаходиться в системі бухгалтерського обліку.

4.2. Облік товарів і продуктів у коморі

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про рух запасів (для підприємств ресторанного господарства — товарів і продуктів) визначені в ПБУ 9 «Запаси». Облікова ціна товарів, рівень націнки й ціна продажу визначаються самостійно, відповідно до облікової політики підприємства. Обліковою ціною товарів у коморах підприємств ресторанного господарства може бути первісна вартість або ціна продажу. До первісної вартості продуктів і товарів включають транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ). Порядок розподілу ТЗВ на підприємствах, що застосовують оцінку товарів за цінами продажу, і окремий субрахунок обліку ТЗВ припускає визначення суми ТЗВ до реалізованих товарів за продажними цінами, у т.ч. з урахуванням торговельної націнки. Облік товарів за первісною вартістю в коморах підприємства ресторанного господарства ведуть за умовами, якщо реалізація продукції й товарів у структурних підрозділах здійснюється за ціною продажу, до складу якої включені різні рівні націнки.

Якщо підприємство ресторанного господарства реалізує страви й напівфабрикати через структурні підрозділи й/або іншим підприємствам і для формування ціни продажу використовує єдиний рівень націнок, то в такому випадку облік товарів ведуть у коморах за цінами продажу.

Товари на підприємствах ресторанного господарства обліковують у місцях зберігання (у коморах) у натуральних показниках за найменуванням, кількістю й обліковими цінами на картках кількісно-сумарного обліку або в товарній книзі комірника. Записи в картки здійснюють матеріально-відповідальні особи на підставі прибуткових (товарно-транспортні накладні, закупівельні акти, прибуткові накладні, податкові накладні та ін.) і видаткових документів (видаткові накладні, накладні-вимоги, забірні аркуші тощо).

Усі прибуткові й видаткові документи передаються в бухгалтерію разом із товарним звітом. У товарному звіті, виписаному у двох примірниках, зазначені: залишки в сумі товарів, продуктів і тари на початок; надійшло і витрачено за звітний період і залишки на кінець звітного періоду. Товарні звіти здають матеріально відповідальні особи в

бухгалтерію підприємства у затвердженій термін — щодня, раз на три—п'ять днів. Перший примірник товарного звіту із прикладеними й перевіреними бухгалтером документами потрібен для записів у синтетичному обліку, а другий — повертається комірникові.

Щомісяця за даними карток складається відомість про залишки товарів у коморі. Загальна вартість товарів на кінець місяця за цією відомістю звіряється з даними бухгалтерського обліку, відомість підписується матеріально відповідальною особою й бухгалтером підприємства.

Для обліку руху товарів, які надійшли від постачальників або придбаних підзвітними особами, застосовують активний рахунок 28 «Товари», субрахунок 281 «Товари на складі». Окремі автори вважають, що облік запасів у коморах підприємств ресторанного господарства варто вести на двох рахунках. Для обліку сировини використовують субрахунок 201 «Сировина», а для купованих товарів — 281 «Товари на складі». Висловлюється думка про доцільність відкриття субрахунків другого порядку з метою обліку сировини, продуктів і товарів у місцях зберігання, наприклад, 2011 «Комора»; для обліку купованих товарів за місяцями зберігання — 2823 «Бар» [20, с. 132].

При відбитті первісної вартості товару, якщо підприємство зареєстроване платником ПДВ, і є податкова накладна або в рахунка з передоплати окремим рядком виділена сума ПДВ, на суму ПДВ збільшують суму товару, але в кореспонденції з рахунком 285 «Торговельна націнка». Якщо у коморі матеріальні цінності обліковують за ціною продажу, то вартість товару збільшують на суму націнки підприємства. Така операція відображається проводкою:

Дебет 281 «Товари на складі».
Кредит 285 «Торговельна націнка».

Облік наявності та руху тари під товарами і порожню враховують на рахунка 284 «Тара під товарами» за видами тари. Торгові підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються їх керівництвом. Різниця між ціною придбання й середньою обліковою ціною на тару відноситься на субрахунок 285 «Торговельна націнка». Транспортно-заготівельні витрати також варто відбивати на рахунка 289 «Транспортно-заготівельні витрати» і, відповідно, розподіляти наприкінці місяця між товарами спожитими і такими, що залишилися в коморі. Можливо застосовувати варіант включення транспортно-заготівельних витрат до собівартості товарів, що надійшли, одразу ж при їхньому оприбуткуванні.

Облік надходження товарів до комори підприємства показаний у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ПРО НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРІВ ДО КОМОРИ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
1	Оприбутковані товари й тара, що надійшли від постачальника, без передоплати					
	Сума рахунку постачальника	1210,0				
	у тому числі: товари (без ПДВ)	900,0				
	ПДВ	180,0				
	тара під товаром (зворотня)	70,0				
	вартість доставки	50,0				
	ПДВ	10,0				
Ситуація 1: облік товарів у коморі ведуть за первісною вартістю (підприємство платник ПДВ й податку на прибуток)						
	а) оприбутковані товари	900,0	281	631	900,0	
	б) відбита сума податкового кредиту	180,0	641	631		
	в) сума ПДВ включена до вартості товару	180,0	281	285	70,0	
	г) оприбуткована тара	70,0	284	631	50,0	
	д) включені транспортні витрати до собівартості товару	50,0	281	631		
	е) ПДВ	10,0	641	631		
Ситуація 2: облік товарів у коморі ведуть за первісною вартістю, але транспортні витрати рахують окремо (підприємство є платником ПДВ й податку на прибуток)						
	а) оприбутковані товари	900,0	281	631	900,0	
	б) відбита сума податкового кредиту	180,0	641	631		
	в) сума ПДВ включена у вартості товару	180,0	281	285		
	г) оприбуткована тара	70,0	284	631	70,0	
	д) відбиті транспортні витрати	50,0	289	631		
	е) ПДВ	10,0	641	631	50,0	
Ситуація 3: облік товарів у коморі ведуть за первісною вартістю (але підприємство не є платником ПДВ)						
	а) оприбутковані товари із ПДВ	1080,0	281	631		
	б) оприбуткована тара	70,0	284	631		
	в) включені транспортні витрати до собівартості товару	60,0	281	631		

Продовження табл. 4.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
Ситуація 4: облік товарів у коморі ведуть за ціною продажу (підприємство — платник ПДВ і податку на прибуток)						
	а) оприбутковані товари	900,0	281	631	900,0	
	б) відбита сума податкового кредиту	180,0	641	631		
	в) сума ПДВ включена до вартості товару	180,0	281	285		
	г) націнка 15 % (з ПДВ)	135,0	281	285		
	д) оприбуткована тара	70,0	284	631	70,0	
	е) відбиті транспортні витрати	50,0	289 або 281	631	50,0	
	ж) ПДВ	10,0	641	631		
2	Здійснено передоплату за рахунком постачальника. До рахунка включені товари, ПДВ, тара під товаром (зворотна) і вартість доставки	1210,0 190,0	371 641	311 644	1020,0	
3	Оприбутковані включені до рахунка: товари, що надійшли від постачальника, за передоплатою	900,0	281	631		
	ПДВ	190,0	644	631		
	тара під товаром (безповоротна)	70,0	284	631		
	вартість доставки	50,0	289	631		
4	Зараховано передоплату постачальникові	1210,0	631	371		
5	Видано з каси підприємства кошти в підзвітній особі для закупівлі продуктів на ринку	400,0	372	30	400,0	
6	Оприбутковано продукти, отримані від підзвітної особи по закупівельному акту	380,0	281	372		
7	Відбито націнку підприємства 15 % з ПДВ	57,0	281	285		
8	Оприбутковано товари за результатами інвентаризації або отримані безкоштовно	30,0	281	745		30,0
9	Оприбутковано товари й продукти як внесок засновника до статутного капіталу	1000,0	281	46		

Закінчення табл. 4.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
10	Оприбутковано товари, не реалізовані буфетом за купівельною вартістю	80,0	281	282		
	на суму торговельної націнки	12,0	285	282		
11	Оприбутковано продукти які надійшли до комори з виробництва для подальшої реалізації на сторону	500,0	281	23		
	на суму торговельної націнки, якщо в коморі облік ведуть за купівельною вартістю	75,0	285	23		

Інформація про надходження продуктів, яка наведена у первинній документації постачальника, не завжди збігається з фактичними даними. Тоді в обліку треба відобразити нестачу чи надлишки — надлишки. Якщо причиною нестачі є природний збиток, пов'язаний із транспортуванням сума, розрахована за нормами, додається до первинної вартості продукції.

Наприклад. Придбано на умовах передоплати у підприємця 70 кг. м'яса по 15 грн (у т.ч. ПДВ — 2,50) за 1 кг на 1050 (у т.ч. 175 ПДВ). При прийманні виявлена нестача в межах норм збитку. Збиток — 0,5 кг на 7,50. Записи на рахунках наведені у таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ПРО НЕСТАЧУ,
ВИЯВЛЕНУ ПРИ НАДХОДЖЕННІ ПРОДУКТІВ У МЕЖАХ НОРМ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Передоплата постачальникові	1050	371	311	875	
2	ПДВ	175	641	644		
3	Оприбутковано сировину	868,75	201	631		
4	ПДВ	175	644	631		
5	Недостача	6,25	947	631		
6.	Залік передоплати	1050	631	371		

Якщо нестача виникла з вини постачальника чи транспортного підприємства і перевищує затверджені норми природного збитку то

згідно із договором та Актом приймання, підприємством виставляється претензія. Наприклад. Надійшли товари на 960 грн, у т.ч. ПДВ — 160 грн.

При прийманні виявлена нестача на 120 грн, у т.ч. ПДВ — 20 грн із вини постачальника. Складено акт.

Постачальник визнав і погасив претензію шляхом додаткової доставки товару.

Записи на рахунках наведені у таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ПРО НЕСТАЧУ, ВИЯВЛЕНУ ПРИ НАДХОДЖЕННІ ТОВАРІВ ТА ВИЗНАНУ ПОСТАЧАЛЬНИКОМ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Передплата	960	371	311	800	
2	ПДВ	160	641	644		
3	Отримано товар	800	2821	631		
4	ПДВ	160	644	631		
5	Залік передоплати	960	631	371		
6	Виявлено нестачу	100	374	2821		
7	ПДВ у нестачі	20	374	644		
8	Прийнято претензію	120	631	374		
9	Погашено претензію	100	2821	631		
10	ПДВ	20	644	631		

Відпущені товари з комори у виробництво, філії, буфети, роздрібну мережу відображають проводками:

Дебет 23 «Виробництво».

Дебет 282 «Товари у торгівлі».

Кредит 281 «Товари на складі» за обліковою ціною комори.

Кредит 285 «Торговельна надбавка» на суму торговельної надбавки для відповідного підрозділу. Якщо відбувається реалізація товару чи продуктів власного виробництва через комору, то відповідно до заповнення покупця оформляють видаткові та податкові накладні і відображають записами:

Дебет 301 «Каса у національній валюті» — за готівку чи

Дебет 361 «Розрахунки з покупцями та замовниками» при безготівковому розрахунку.

Кредит 702 «Доход від реалізації товарів».

Списується сума реалізованого товару за ціною продажу проводкою:
 Дебет 902 «Собівартість реалізованих товарів».
 Кредит 281»Товари на складі» на різницю між продажною вартістю (на торговельну націнку та ПДВ) методом «червоне сторно»:
 Дебет 902 «Собівартість реалізованих товарів».
 Кредит 281»Товари на складі».
 Операції про списання товарів у коморі наведені в таблиці 4.4.

Таблиця 4.4

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ПРО СПИСАННЯ ТОВАРІВ З КОМОРИ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Відпущені з комори до буфету підприємства куповані товари	300,0				
	торговельна надбавка — 25 %	75,0				
	тара під товаром	25,0				
Ситуація 1: облікова вартість товару в коморі збігається з обліковою вартістю товару у буфеті						
	на вартість товару	375,0	282	281		
	тара під товаром	25,0	284б	284к		
Ситуація 2: облікова вартість товару в коморі вища за облікову вартість товару у буфеті						
	на вартість товару	300,0	282	281		
	надбавка у буфеті — 20 %	60,0	282	281		
	на різницю у вартості товару	15,0	285	281		
Ситуація 3: облікова вартість товару в коморі нижча за облікову вартість у буфеті						
	на вартість товару	375,0	282	281		
	на різницю у вартості товару (надбавка у буфеті — 30 %)	15,0	282	285		
2.	Відпущені товари на виробництво (на кухню) за обліковою вартістю комори	700,0	23	281		
	на суму націнки виробництва 20 %	140,0	23	285		
3.	Реалізовані товари та виробни власного виробництва за готівку	1704,0	301	702		1420,0

Закінчення табл. 4.4

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
	за безготівковим розрахунком	840,0	361	702		700,0
4	Податкові зобов'язання з ПДВ:					
	при наступній оплаті	284,0	702	641		
	при передоплаті	140,0	702	643		
5.	Списується собівартість реалізованих покупцям товарів та продуктів за продажною вартістю	2544,0	902	281		
	на суму торговельної націнки та ПДВ «сторно» (умовно)	-1100	902	285		

При журнальній формі бухгалтерського обліку рух товарів і сировини в коморі ведеться в журналах 5, 5а і 6.

4.3. Облік товарів і сировини у виробництві

Товари й сировина на підприємствах ресторанного господарства мають неоднозначне поняття. Так, у торгівлі, скажімо, борошно — це товар, що купується й утримується підприємством з метою подальшого продажу. Але борошно на підприємствах ресторанного господарства — це сировина, призначена для виробництва харчової продукції. З іншого боку, наприклад, цукерки, однозначно є товаром і в сфері торгівлі, й у сфері ресторанного господарства, тому що вони не вимагають додаткової обробки при реалізації через мережу ресторанного господарства.

Відповідальним за використання товарів і сировини у виробництві, зазвичай, є завідувач виробництвом — шеф-кухар. Потреба в товарах і сировині на виробництві визначається відповідно до меню. Меню складає завідувач виробництвом у одному примірнику, напередодні наступного робочого дня, виходячи з добової потреби й з урахуванням наявних залишків сировини й товару на підприємстві. У плані-меню передбачають кількість і найменування страв із вказівкою їхнього номеру за збірником рецептур.

На підприємствах ресторанного господарства в меню вказується назва продукції, вихід і вартість однієї порції, у преїскуранті цін на

алкогольні напої — назва напою, місткість пляшки, ціна за пляшку, ціна за 50 і 100 мілілітрів. Меню й прейскуранти підписуються керівником підприємства й бухгалтером (калькулятором) і засвідчуються печаткою. На підприємствах ресторанного господарства класів «люкс» і «вищий» меню й прейскуранти повинні бути виготовлені на високому художньому рівні.

На відсутню кількість сировини завідувач виробництвом виписує вимогу до комори, що затверджується керівником підприємства. Як було відзначено вище, комірник відпускає сировину й товари на виробництво за накладною. Прибуткує їх завідувач виробництвом за кількістю й вартістю. Якщо на підприємстві відсутня комора як окремий підрозділ, то завідувач виробництвом самостійно одержує сировину й товари від постачальника й списує їх у міру використання для приготування продукції. Спеції й сіль ураховуються сумарно за роздрібними цінами.

На підставі меню й накладної, що підтверджує одержання необхідних для готування страв інгредієнтів, розраховується ціна реалізації страви методом калькуляції. Калькуляційна картка складається, виходячи з рецептури на кожну страву. У калькуляційну картку вписується назва страви, вказується номер цієї страви за відповідним збірником рецептур і перелік продуктів, передбачених цим рецептом. Норми вкладення продуктів беруться зі збірника рецептур. Збірником рецептур передбачені норми закладки на одну порцію в брутто (для сировини, яка потребує додаткової обробки) і нетто (для сировини, що пройшла кулінарну обробку). Для товарів і сировини, готових до споживання без кулінарної обробки, вага брутто збігається з вагою нетто.

При калькуляції блюд, до складу яких входять овочі, необхідно також ураховувати час їхнього готування, тому що розміри відходів у різні періоди року різні. Тоді проводиться перерахунок їхньої ваги з урахуванням відходів за таблицею, наведеною у Збірнику. Рецептури окремих страв передбачають різні варіанти сировинного набору. Однак не допускається застосування декількох варіантів сировинного набору. Підприємство ресторанного господарства повинне виробляти продукцію з дотриманням вимог, передбачених нормативними документами, але має право розробляти й робити у встановленому порядку нові, фірмові блюда й продукцію. При виготовленні продукції власного виробництва підприємства повинні дотримуватися технологічних режимів виробництва продукції, визначених збірниками рецептур страв, кулінарних, борошняних, кондитерських і булочних виробів, затверджених у встановленому порядку, державними стандартами, технічними умовами, а також санітарними правилами. При користуванні збірниками рецептур страв керівництво підприємства має право замінити в рецептурах відсутні види сировини та харчових продуктів або додатково включати їх у необхідних кількостях, не погіршуючи сма-

кових властивостей страв, при цьому, не допускати порушення Санітарних правил, технологічного режиму виробництва продукції.

Збірником рецептур передбачені норми закладки на одну порцію або на 1 кг. Калькуляцію проводять із розрахунка на 100 страв або на 10 кг. В окремому стовпчику картки вказується облікова ціна за 1 кг проти кожного з інгредієнтів. Шляхом множення кількості на облікову ціну визначають облікову вартість кожного компонента, а потім і загальну вартість набору продуктів. Шляхом розподілу загальної вартості інгредієнтів на 100 страв або на 10 кг визначають ціну продажу однієї страви. Крім того, у калькуляційній картці передбачена інформація про розмір порцій — виходу страви в грамах (вага гарніру, соусу, м'яса). Калькуляційну картку підписує укладач-калькулятор, затверджує керівник підприємства. Таким чином, надходження продуктів і товарів на підприємстві ресторанного господарства відбивають за вагою неопрацьованої сировини (брутто), винятки становлять тільки напівфабрикати, а списують за обліковими даними відпускання й реалізації готових виробів, страв. Вартість використаної сировини визначається, виходячи з норм, наведених у рецептурі, й кількості реалізованих продуктів.

Відпускна ціна страви може змінюватися у випадках зміни вартості кожного з інгредієнтів. Зміна сировинного набору (взаємозамінної сировини) або зміна вартості продуктів в обов'язковому порядку призведуть до нової калькуляції цієї страви. Для цих цілей у калькуляційній картці передбачені стовпчики для нового розрахунка з новою датою й підписами відповідальних осіб. Калькулюванню, тобто визначенню продажної вартості піддаються й товари, які реалізуються поштучно або на вагу. Так, наприклад, виходячи з облікової вартості 10 кг цукерок і їхньої кількості в штуках, визначається продажна вартість однієї штуки. Допускається й такий варіант, як, наприклад, визначення відпускної вартості одного банана або яблука. Так, вартість одного кілограма товару ділять на кількість штук в 1 кг.

Методика визначення відпускної вартості сировини та товарів на виготовлення страв дещо відрізняється у санаторіях.

Одеською лабораторією автоматизації обробки медичної й економічної інформації була розроблена й впроваджена єдина для всіх санаторно-курортних установ України картотека страв для практичного використання у всіх здравницях.

До картотеки включені рецептури страв, розраховані на підставі затверджених Міністерством торгівлі СРСР і чинними на цей час норм відходів і втрат при холодній і тепловій обробці сировини для підприємств громадського харчування. Тут докладно описана технологія приготування кожної страви. Дотримується диференційований підхід до вмісту в дієтичних стравах жиру, легко засвоюваних вуглеводів, вітамінів, мінеральних солей та ін. інгредієнтів.

На кожну страву складається технологічна картка із вказівкою тільки набору продуктів (брутто й нетто), виходу готового продукту, технології приготування й характеристики готового продукту, а також хімічного складу готового виробу. Тобто, без визначення вартості страви. Витрати на сировину по санаторію визначають, виходячи із собівартості сировини, завезеної на склад і відпущеної за нормами на кількість замовлених страв. Назви замовлених страв та їх кількість встановлюють за меню-замовленнями, які видаються напередодні прибуттям, що харчуються.

У меню-замовленні вказані назви страв, окремо на сніданок, обід та вечерю, вихід у грамах, калорійність та номери місця за столом. Але далі у розрахунок вартості харчування на один день на одного відпочиваючого, скажімо, «шведський стіл», включають інші прямі витрати (експлуатаційні), прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, податки, амортизацію основних фондів, загально-виробничі витрати (постійні). У такий спосіб визначають собівартість реалізованої продукції, яку збільшують на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні й фінансові витрати. Рівень рентабельності незначний — 0,18—0,20.

Продукцію кухні реалізують через обідній зал, буфети, кафе, дрібно роздрібну мережу, як за готівку, так і за безготівковим розрахунком. Підприємства ресторанного господарства, що працюють за методом самообслуговування з наступною оплатою, відпускають страви з роздавальної стійки на вибір споживача. Каса для одержання грошей знаходиться наприкінці стійки. Касир підраховує вартість страв, одержує гроші й видає чек споживачеві. Чек може містити найменування, ціну й вартість кожної страви, загальну суму, у т.ч. ПДВ або тільки загальну суму покупки з вказівкою ПДВ. Якщо передбачено попередню оплату за продукцію, тоді споживач, ознайомившись із меню, оплачує в касу вартість обраних страв і за пред'явленням касового чека на роздачі йому відпускають ці страви.

Відпуск продукції кухні за безготівковим розрахунком припускає попередню оплату, зазвичай, за харчування окремих груп споживачів (працівників фірм, спортсменів, школярів, індивідуальних замовлень до урочистих дат і т.п.) на певну суму або за суворо обговореним заздалегідь певним меню.

У цьому випадку відвідувачі одержують в обмін на рахунок талон абонементу або касові чеки на обрані блюда, а підприємству-замовникові виписують Акт про надання послуг. (Відбиття операцій по підприємству, пов'язаних із забезпеченням своїх працівників харчуванням, показано в розділі «Облік витрат торговельної діяльності»). Якщо змінилася вартість страв або відвідувачем обрані інші страви, то на різницю у вартості здійснюється доплата готівкою в касу або навпаки, повернення різниці відвідувачеві.

Касові чеки використовують для складання актів про реалізацію й відпускання готових виробів кухні за кожен робочий день. Залежно від повноти інформації, отриманої в момент реалізації продукції, використовують різні форми актів. Так, якщо є інформація з реалізації конкретних страв (загальні страви, страви на замовлення, обіди додому), то в акті про реалізацію готових виробів кухні за готівку вказують ці групи, найменування страв за цими групами, кількість, ціну й суму за фактичною реалізацією й за обліковими цінами виробництва.

Якщо форма розрахунка зі споживачами дозволяє одержати інформацію про реалізацію продукції за найменуванням, кількістю, продажною ціною і вартістю страви, і, у тому числі, реалізованих за готівку або відпущених у структурні підрозділи, а так само за обліковими цінами й вартістю виробництва, то використовують іншу форму акту — Акт про реалізацію й відпускання виробів кухні. У цьому акті наводиться інформація про витрачену при готуванні страв кількість спецій і солі на одну страву.

Якщо організація обслуговування споживачів не дозволяє одержати інформацію про кількість проданої продукції, то завідувач виробництвом складає акт про продаж і відпуск виробів кухні. У ньому вказують тільки суми за цінами продажу й за обліковими цінами виробництва, у тому числі в розрізі страв, порціонних страв, обідів додому й відпущених працівникам підприємства, у філії й буфети, а також використаних на приготування страв спецій і солі у відсотках до обороту й суми. Тут само наводиться довідка про відпускання страв за кількістю і їхніми видами: перші, другі, треті страви й холодні закуски. Складені акти підписують члени комісії: завідувач виробництвом, касир і марочниця. Загальна сума реалізованої продукції (за готівку) в акті повинна збігатися з показниками каси.

Відпущені продукти кухні іншим споживачам (структурним підрозділам) оформлюють денними забірними аркушами, у двох екземплярах. Основними реквізитами денного забірної аркуша є: найменування виробів; ціна за одиницю; кількість відпущених виробів з обов'язковою вказівкою на час відпустки; повернутих, не реалізованих виробів на виробництво; Разом відпущених виробів за день за кількістю і сумою; загальні підсумки (кількість і сума) прописом.

Бланки забірних аркушів нумеруються й видаються в бухгалтерії під розписку в журналі реєстрації кожній матеріально відповідальній особі. Матеріально відповідальні особи в обов'язковому порядку протягом дня здають виторг за прибутковим касовим ордером і тільки після цього можуть одержати наступну партію продукції.

Відпущені вироби кухні іншим підприємствам оформляють накладними на відпуск товарно-матеріальних цінностей (у 2-х примірниках).

Обслуговування ювілейних свят, бенкетів, спеціальних замовлень оформляють замовленням-рахунком за окремим меню. Зазвичай, адмі-

ністратор знайомить замовника з умовами обслуговування. Замовник підтверджує підписом найменування, кількість замовлених страв, ціну страви, суму замовлення і вносить аванс у касу. Формою документа передбачені можливі зміни в процесі виконання замовлення — «виключити із замовлення» або «включити в замовлення». Замовлення-рахунок підписують адміністратор, замовник і касир, а також відповідальний за обслуговування.

Надання обідів працівникам підприємства ресторанного господарства роблять один раз на день за спеціальним меню за кількістю працюючих. Меню розробляють за діючими рецептурами страв на цей день із вказівкою назви страв, їхньої кількості, ціни й суми за обліковими цінами й за ціною відпуску. Затверджує меню директор підприємства. Цю форму використовують і для відбиття реалізації страв за абонементом.

Щодня завідувач виробництвом здає в бухгалтерію звіт про рух продуктів і тари по кухні у 2-х примірниках. До звіту додаються меню й план меню, а також усі первинні документи, що підтверджують надходження й списання товарів, сировини, тари: акти про продаж, реалізацію й відпуск виробів кухні, денні забірні аркуші, замовлення-рахунки, накладні на повернення і до комори невикористаних товарів і сировини, акти на псування і т.п. Другий примірник звіту, з позначками про перевірку, бухгалтер повертає матеріально відповідальній особі.

У звіті передбачені такі реквізити: залишки на початок дня — вартість продуктів за обліковими цінами виробництва, спецій і солі за роздрібними цінами, тари за цінами придбання або за середніми цінами; надходження і витрати за кожним прибутковим і видатковим документом, із вказівкою № і дати; залишків на кінець дня за обліковими цінами (тут само передбачений рядок — фактичний залишок, нестача, надлишки).

Інформація, наведена у прибутковій частині звіту, групується в синтетичному обліку: за дебетом активного рахунка 23 «Виробництво» на вартість товарів, сировини, які надійшли на виробництво, а видаткова частина — за кредитом — вартість сировини, товарів, використаних на виготовлення продукції власного виробництва, чи вартість повернутих до комори, нестачі, псування. Якщо облікові ціни в коморі й на кухні не ідентичні, то різниця регулюється за рахунок торговельної націнки.

Сальдо за рахунком 23 може бути тільки дебетовим і відбивати вартість нереалізованих продуктів, невикористаних товарів і сировини. Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведуть у розрізі матеріально відповідальних осіб. Операції з обліку товарів і сировини у виробництві наведені в табл. 4.5.

Таблиця 4.5

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ТОВАРІВ І СИРОВИНИ У ВИРОБНИЦТВІ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
Ситуація 1: облікова вартість товару на виробництві вища, ніж у коморі						
1	Надійшли товари та сировина з комори за обліковою ціною комори	900,0	23	281		
	націнка виробництва 10 %	90,0	23	285		
	тара під товаром	50,0	284в	284к		
Ситуація 2: облікова вартість товару на виробництві нижча, ніж у коморі						
	Надійшли товари, сировина з комори за обліковою ціною комори	900,0	23	281		
	Різниця на суму націнки	70,0	285	281		
	(або методом «червоного сторно»)	70,0	281	285		
	тара під товаром	50,0	284в	284к		
2	Отримані на кухню за купівельною вартістю від постачальника	680,0	23	631	680,0	
	на суму ПДВ	136,0	641	631		
	на суму націнки підприємства (виробництва) 10 % і ПДВ	204,0	23	285		
3	Надійшли на виробництво продукти від підзвітної особи підприємства	200,0	23	372	200,0	
	на суму ПДВ	40,0	641	372		
	на суму націнки (10 %) й ПДВ	60,0	23	285		
4	Списано сировину й товари, використані на виготовлення страв	2064	902	23		
5	Списують ТЗВ на реалізовані товари	-354	902	289		
6	Відпущено вироби кухні в дрібнороздрібну мережу					
Ситуація 1: облікова вартість виробів кухні вища за облікову вартість в дрібно роздрібній мережі						
	на облікову вартість кухні	2000	282	23		
	на різницю суми націнки	64	285	23		
Ситуація 2: облікова вартість виробів кухні нижча за облікову вартість в дрібнороздрібній мережі						
	на облікову вартість кухні	2064	282	23		
	на різницю суми націнки	100	282	285		
7	Невикористані сировина й товар повернуті до комори					

Закінчення табл. 4.5

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
Ситуація 1: облікова вартість сировини й товарів на кухні вища за облікову вартість у коморі						
	за обліковою вартістю комори	300,0	281	23		
	різниця у вартості на суму націнки у виробництві	30,0	285	23		
Ситуація 2: облікова вартість сировини й товарів на кухні нижча за облікову вартість у коморі						
	за обліковою вартістю виробництва	330,0	281	23		
	різниця у вартості на суму націнки	50,0	281	285		
8	Нереалізовані товари у дрібнороздільній мережі повернуті на кухню					
Ситуація 1: облікова вартість товару на кухні вища за облікову вартість товару у дрібнороздільній торгівлі						
	за обліковою вартістю виробництва	40,0	23	282		
	різниця у вартості на суму націнки у виробництві	6,0	23	285		
Ситуація 2: облікова вартість товару на кухні нижча за облікову вартість товару у дрібнороздільній торгівлі						
	за обліковою вартістю виробництва;	46,0	23	282		
	різниця у вартості на суму націнки	6,0	285	282		

На підприємствах ресторанного господарства можуть бути виділені окремі структурні підрозділи, що спеціалізуються на випуску окремих видів продуктів, таких як, наприклад, торти, тістечка, безалкогольні напої, виготовлення напівфабрикатів. Тому рекомендується вести облік спожитих продуктів окремо за найменуванням, сортами, кількістю й цінами продажу, а також матеріально відповідальним особам. Так, завідувач кондитерським цехом, плануючи об'єми випуску кондитерських виробів і асортимент, зобов'язаний представити розрахунок необхідної кількості сировини, виходячи із затвердженої рецептури (за нормою), у вигляді наряду — замовлення у трьох примірниках.

Наряд-замовлення затверджується керівником підприємства та є підставою для відпуску товарів і сировини з комори. Перший примірник залишається у завідувача кондитерським цехом для виконання замовлення, другий передається в бухгалтерію для нарахування зарплати, а третій залишається для звіту комірника. У наряді-замовленні передбачена вага 1 шт. виробу, ціна, сума продажу і фактичний ви-

пуск. Відпуск сировини, спецій, барвників та інших компонентів, необхідних для виконання замовлення, одержують з дозволу керівника, оформляючи накладну на відпуск товару з комори.

Передавання готових виробів із цеху до комори або в продаж оформляють денними забірними аркушами або накладними. Щодня, матеріально відповідальна особа по цеху складає звіт за кількістю й сумою про рух готових виробів та із прибутковими й видатковими документами передає у бухгалтерію.

Залишки незавершеного виробництва, зазвичай, відсутні. Допускається залишок сировини, товарів у кондитерському цеху як допоміжної сировини, про що вказують у звіті матеріально відповідальної особи після підсумку готових виробів. У бухгалтерії перевіряють правильність списання сировини за нормами.

Для виявлення відхилень фактично витрачених товарів і сировини від установлених норм за фактично випущеними виробами бухгалтерія проводить контрольний розрахунок витрачених продуктів за нормами рецептур на виготовлені вироби. Розрахунок проводять за міжінвентаризаційний період. Синтетичний облік товарів і сировини в кондитерських цехах ведуть на рахунка 23 «Виробництво» за цінами продажу. Основні операції руху сировини, товарів і готової продукції в кондитерських цехах наведені в таблиці 4.6.

Таблиця 4.6

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ
РУХУ СИРОВИНИ, ТОВАРІВ І ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В КОНДИТЕРСЬКИХ ЦЕХАХ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Надійшли товари, сировина у кондитерський цех з комори за обліковою ціною комори	2300,0	23	281		
	націнка цеху 18 % з ПДВ	414,0	23	285		
2	Отримано продукти до кондитерського цеху за купівельною вартістю від постачальника	1500,0	23	631	1500,0	
	на суму ПДВ	300,0	641	631		
	на суму націнки (виробництва) — 18 % і ПДВ	570,0	23	285		
3	Надійшли продукти від підзвітної особи підприємства	400,0	23	372	400,0	
	на суму ПДВ	80,0	641	372		
	на суму націнки — 18 % й ПДВ	152,0	23	285		

Закінчення табл. 4.6

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
4	Відпущено вироби за обліковими цінами цеху до комори	5000,0	281	23		
	на різницю між обліковими цінами комори й кондитерського цеху	75,0	281	285		
5	Коригування:					
	якщо вартість сировини вища за вартість готових виробів	100,0	285	23		
	якщо вартість сировини нижча за вартість готових виробів (червоне сторно)	-100,0	285	23		

Облік товарів і сировини у цехах з виробництва напівфабрикатів (м'ясних, рибних, овочевих) рекомендується вести за матеріально відповідальними особами, за найменуваннями, сортами, кількістю, ціною й сумою. Передавання сировини, товару у цех проводиться за купівельними цінами на підставі вимоги в комору й накладної на відпуск.

При кулінарному обробленні м'ясних туш слід дотримуватися встановлених норм виходу великошматкових напівфабрикатів. В акті на оброблення м'яса на великошматкові напівфабрикати передбачається відбиття ваги м'яса (сировини), його ціни й вартості, переданого для оброблення, а також виходу напівфабрикатів за нормами і, фактично, за ціною продажу, вагою і сумою. Відразу відбивають відхилення від норм.

Передавання напівфабрикатів до комори оформляють накладними або денними забірними аркушами. Щодня складається накопичувальна відомість відпуску товарів і сировини за даними видаткових документів. Відхилення (економія або перевитрата сировини) визначають шляхом порівняння фактичних витрат сировини з нормативними витратами.

Відхилення виявляють при інвентаризації залишків товарів і сировини й відбивають у звіті про рух продуктів у виробництві і контрольному розрахунку витрат продуктів за нормами рецептур на виробництво виробу.

Синтетичний облік руху сировини в цеху теж ведеться на рахунка 23 «Виробництво», за дебетом — надходження м'яса за купівельними цінами, за кредитом його списання як напівфабрикатів, за цінами продажу.

Різницю у вартості відбивають на рахунка 285 «Торговельна націнка». У випадку перевищення нормативного виходу напівфабрикату над вартістю м'яса проводять різницю тим самим записом, тільки методом червоного сторно.

4.4. Облік товарів у буфетах та роздрібній торговельній мережі

Багато підприємств ресторанного господарства здійснюють розрахунки з покупцями за готівку, тому, відповідно до Закону про патентування, повинні купувати торговельні патенти. Вартість патенту також залежить від місця розташування підприємства. Так, вартість патенту на місяць становить на територіях обласних центрів від 60 до 320 грн; у містах обласного підпорядкування й районних центрів — від 30 до 160 грн і на територіях населених пунктів — до 80 грн

Конкретна вартість встановлюється органами місцевого самоврядування. Оплата за патент проводиться щомісяця до 15 числа місяця, попереднього звітному, якщо термін дії становить 12 календарних місяців. Якщо купується короткостроковий торговельний патент від 1 до 15 днів, то оплата провадиться не пізніше, ніж за один день до початку торгівлі в розмірі 10 грн за один день.

Оплату можна робити попередньо, але не більш ніж на три роки. Внесення плати за торговельний патент відбивають як витрати майбутніх періодів і на цю суму зменшують зобов'язання перед бюджетом з податку на прибуток. У випадку, якщо вартість торговельного патенту перевищує суму нарахованого податку, суму різниці списують на поточні витрати підприємства.

Підприємства ресторанного господарства, які реалізують алкогольні й тютюнові товари, зобов'язані мати ліцензії на роздрібну торгівлю цими товарами. Ліцензія видається терміном на рік, а плату проводять щокварталу. Вартість ліцензії залежить від місця торгівлі. Так, у місті на кожне місце торгівлі алкогольними напоями ліцензія коштує 1700 грн, тютюновими виробами — 850 грн, а для сіл і селищ — 340 і 170 відповідно.

Витрати за ліцензією визнаються валовими витратами, у фінансовому обліку їх відносять до нематеріальних активів і, зазвичай, амортизують за прямолінійним методом.

ПРИКЛАД

21 березня поточного року оплачена ліцензія на право реалізації тютюнових виробів у другому кварталі поточного року із розрахунка 850 грн на рік. Така операція відображається проводкою:

Дебет 37 «Розрахунки з різними дебіторами» — 212,50
Кредит 31 «Рахунки в банках» — 212.50.
28 березня отримано ліцензію:
Дебет 127 «Інші нематеріальні активи» — 850.0
Кредит 37 «Розрахунки з різними дебіторами» — 850.0
Нарахована амортизація у квітні:
Дебет 92 «Адміністративні витрати» — 71.0
Кредит 127 «Інші нематеріальні активи» — 71.0 (850:12).

Підставою для відбиття в обліку надходження товарів і продуктів є, зазвичай, накладні й денні забірні аркуші, які були виписані на відпуску матеріальних цінностей з комори й кухні (виробництва) у буфети, магазини кулінарних виробів, кіоски й лотки ресторанного господарства.

В окремих випадках допускається одержання товарів безпосередньо від постачальника, наприклад, молочних продуктів або лікеро-горілчаних товарів. У цьому випадку приймання товару здійснюється в такому самому порядку, як і до комори.

Облік товарів і продуктів ведуть на субрахунок 282 «Товари в торгівлі» за цінами продажу. Якщо облікова ціна товарів і продуктів у буфетах і дрібнороздрібній торговельній мережі не збігається із ціною комори або кухні, то різницю відображають за субрахунком 285 «Торговельна націнка». Тару враховують також на субрахунок 284 «Тара під товарами».

Реалізація товарів і продуктів у буфетах і дрібнороздрібній торговельній мережі здійснюється за готівку із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій. Моментом реалізації є надходження грошей у касу, що відображається за кредитом субрахунка 702 «Доходи від реалізації товарів».

При зміні матеріально відповідальних осіб (кожні 3, 5, 10 днів) проводиться передавання матеріальних цінностей, що фіксується в Акті, складеному в трьох екземплярах, перший екземпляр залишається у того, що здає, другий — в особи приймаючого, а третій передають у бухгалтерію з товарним звітом.

На підставі звітів протягом місяця списують вартість реалізованих товарів і продуктів за ціною реалізації — у дебет субрахунка 90 «Собівартість реалізованих товарів». Наприкінці місяця проводиться коригування собівартості на суму реалізованих націнок разом із ПДВ у бік зменшення, методом «червоне сторно». Згідно з ПБУ 9 «Запаси», сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки.

Середній відсоток торговельної націнки визначається розподілом суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця й торговельних націнок у продажній вартості, отриманих у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця й продажної (роздрібної) вартості отриманих

у звітному місяці товарів. Основні операції руху товарів і готової продукції в буфетах і дрібнороздільній торговельній мережі ресторанного господарства наведені в таблиці 4.7.

Таблиця 4.7

**ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ РУХУ ТОВАРІВ
І ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В БУФЕТАХ І ДРІБНОРОЗДІЛЬНІЙ
ТОРГОВЕЛЬНІЙ МЕРЕЖІ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
01	02	03	04	05	06	07
1	Надійшли товари з комори підприємства за обліковою ціною комори	700,0	282	281		
	Націнка — 10 % й ПДВ	210,0	282	285		
2	Надійшли продукти з кухні за обліковою ціною виробництва (кухні)	450,0	282	23		
	на суму націнки, якщо націнка з виробництва менша	40,0	282	285		
3	Отримані товари від постачальника купівельною вартістю	920,0	282	631	920,0	
	на суму ПДВ	184,0	641	631		
	на суму націнки буфета 10 % й ПДВ	276,0	282	285		
	на суму тари	30,0	284	631	30,0	
4	Реалізовані товари й продукти	2400,0	301	702		2000
5	Нереалізовані товари здані до комори за обліковою вартістю буфета	100,0	281	282		
	на різницю в обліковій вартості якщо:					
	облікова вартість у буфеті вища	15,0	285	282		
	нижча облікової вартості комори	10,0	281	285		
6	Нереалізовані товари здані на кухню за обліковою вартістю буфета	71,0	23	282		
	на різницю в обліковій вартості якщо:					
	облікова вартість у буфеті вища	10,0	285	282		
	нижча облікової вартості кухні	8,0	23	285		
7	Списані товари й продукти реалізовані споживачам через буфети й дрібно роздільну мережу за роздрібними цінами	2000,0	902	282		
8	Коригується собівартість реалізації на суму реалізованих націнок («сторно»)	600,0	902	285		

Аналітичний облік у дрібнороздільній мережі ведеться в розрізі матеріально відповідальних осіб і підрозділів, а також у відомості аналітичного обліку запасів у журналі 5А «Облік витрат». Синтетичний облік списання товарів відображають у журналі 5, а реалізацію товарів і продуктів ведуть у журналі 6 «Облік доходів і результатів діяльності».

4.5. Інвентаризація товарів і сировини

Хоча основною умовою облікових даних є правдивість і точність відображення стану господарських засобів, їх джерел утворення та результатів діяльності, реальні факти іноді не відповідають цій умові.

Основними причинами розбіжностей можуть бути:

1) природні втрати засобів у процесі їхнього зберігання, внаслідок впливу зовнішнього середовища — вологості повітря, змін у температурі повітря та ін., ушкодження мікробами, гризунами, комахами. Зміни ваги або якості товарно-матеріальних цінностей, які спричинені цими явищами, називають усушкою, утрускою, розпиллом, привісом і таке інше. Зміни такого плану не оформляються в поточному обліку;

2) неточності і помилки в обліку, що виникають унаслідок неправильних арифметичних підрахунків та описок у первинних документах, а також не правильного відображення даних з первинних документів в аналітичному та синтетичному обліку;

3) неточності, помилки та зловживання матеріально відповідальних осіб при прийомі та відпуску засобів зі складу спричиняють прорахунки, проміри, недоваги, внаслідок чого об'єктивно створюється різниця між обсягами засобів, які вказані в документах, та залишками на складах, причому на останніх утворюються надлишки, нестачі або пересортиці товарно-матеріальних цінностей.

Для усунення наведених вище розбіжностей між даними обліку та фактичною наявністю об'єктів господарювання застосовують один з основних елементів методу бухгалтерського обліку — інвентаризацію.

Інвентаризацією називають перевірку наявності засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів у матеріально відповідальній особі підприємства на певну дату шляхом перелічення, обміру, зважування і подальшого зіставлення фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку.

Проведення інвентаризації передбачає вирішення таких завдань, як виявлення фактичної наявності основних засобів, грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей, контроль за їх збереженням, перевірка дотримання правил та умов зберігання та інші.

Отже, інвентаризація, з одного боку, є однією зі складових методу бухгалтерського обліку, а з другого — засобом контролю за збереженням майна підприємства.

Загальні питання порядку проведення інвентаризації майна, коштів, зобов'язань підприємствами, установами та організаціями, незалежно від форм власності регламентовані «Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків», затвердженою наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08. 1994 р.

Залежно від призначення і характеру інвентаризації поділяють на планові та позапланові (раптові).

Планові інвентаризації проводять за складеним заздалегідь планом у визначені строки.

Позапланові (раптові) проводять за розпорядженням керівника підприємства, вищих органів, слідчих органів при встановленні фактів зловживань, крадіжок, скоєння пограбувань; при передаванні цінностей однією матеріально відповідальною особою іншій; після стихійного лиха; при пересортиці товарно-матеріальних цінностей; при проведенні документальних ревізій за вимогою ревізора; при передаванні основних засобів іншим власникам (фізичним, юридичним особам).

За часом проведення інвентаризації бувають разові та постійні. Разові інвентаризації проводять одноразово спеціально створеною для цього комісією. Постійні інвентаризації проводять постійно діючі комісії.

Залежно від повноти охоплення засобів (коштів, зобов'язань) підприємства розрізняють повну та часткову інвентаризації. Повна інвентаризація охоплює всі товарно-матеріальні цінності, кошти і розрахунки підприємства. Вона проводиться у встановлені Інструкцією строки, зазвичай, один раз на рік, перед складанням річного звіту.

Часткова інвентаризація охоплює окремі види засобів господарства (основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових знаків у касі тощо). Кількість інвентаризацій у звітному році, дати їх проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, під час кожної з них визначаються підприємством, установою, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

У Законі України ст. 10 «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» записано, що для забезпечення вірогідності даних бухгалтерського обліку й фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються й документально підтверджуються їхня наявність, стан і оцінка. Об'єкти й періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим відповідно до законодавства.

Обов'язкові інвентаризації проводяться:

- при передаванні майна;
- у випадках зміни форми власності й матеріально-відповідальних осіб;

- при встановленні фактів крадіжок і псування цінностей;
- перед складанням річної фінансової звітності (річна);
- у випадку надзвичайної події (пожежа, землетрус, повінь і т.п.).

Для проведення інвентаризації створюються комісії на підставі наказу керівника підприємства. До складу комісії входять працівник бухгалтерії, матеріально відповідальні особи, допоміжний персонал і т.п. До початку інвентаризації всі документи, що підтверджують рух коштів (розрахунків), повинні бути передані в бухгалтерію для перевірки.

Матеріально відповідальні особи дають «Розписку» у тому, що до початку проведення інвентаризації всі прибуткові й видаткові документи на цінності включені до звіту, здані в бухгалтерію; всі цінності, що надійшли на їхню відповідальність, оприбутковані, а вибулі списані у видаток. Залишки на момент інвентаризації за даними їхнього звіту становлять зазначену суму.

Дані про наявність цінностей (найменування, кількість, ціна, сума) заносяться до інвентаризаційних описів, які підписуються всіма членами комісії.

Матеріально відповідальні особи дають «Підписку» про те, що всі цінності перевірені й у їхній присутності внесені до опису, претензій до інвентаризаційної комісії в них немає.

Інвентаризаційні описи передаються в бухгалтерію для зіставлення даних, отриманих у ході перевірки з даними бухгалтерського обліку, і виявлення результатів.

Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей затверджено постановою КМУ від 22.01.96 р. № 116, з наступними змінами і доповненнями.

Основні операції, пов'язані з обліком результатів інвентаризації, наведені нижче.

1. На вартість виявлених надлишків товарів і сировини:

у коморі	Д-т 281	К-т 719
у виробництві	Д-т 23	К-т 719
у буфеті	Д-т 282	К-т 719.

2. Списана на фінансовий результат сума надлишків

Д-т 719	К-т 791
---------	---------

3. На вартість відсутніх товарів і сировини:

у коморі	Д-т 947	К-т 281
у виробництві	Д-т 947	К-т 23
у буфеті	Д-т 947	К-т 282.

4. Зменшено суму податкового кредиту на нестачу товару (червоне сторно)

Д-т 644 К-т 641.

5. Віднесено на витрати звітного періоду зменшення суми податкового кредиту на нестачу товару (червоне сторно) суму ПДВ, яка приходить на відсутній товар

Д-т 947 К-т 641.

6. Списані витрати за недостачами на фінансовий результат
Д-т 791 К-т 947.
7. Відображено вартість відсутнього товару на позабалансовому рахунку
Д-т 072.
8. Віднесена на винну особу сума виявленої недостачі
Д-т 375 К-т 716
9. Списано вартість відсутнього товару з позабалансового рахунку
Д-т К-т 072.
10. Віднесена на винну особу різниця між розміром суми відшкодування недостачі й балансової вартості
Д-т 375 К-т 716.
11. Відшкодовані збитки винними особами
Д-т 301, 661 К-т 375.
12. Відображено заборгованість до бюджету суми ПДВ, після відшкодування збитків, нанесених підприємству
Д-т 716 К-т 641.
13. Відображено заборгованість до бюджету різницю між сумою відшкодування недостачі, балансовою вартістю відсутніх товарів і сумою ПДВ, яка перераховується до бюджету
Д-т 716 К-т 642.
14. Перерахована до бюджету сума за розрахунками
Д-т 641, 642 К-т 311.
15. Віднесений на фінансовий результат дохід від відшкодування раніше списаного товару
Д-т 16 К-т 791.

4.6. Проблемні питання

Незважаючи на те, що в сучасних умовах господарювання, коли відбулося усунення держави від функцій управління підприємствами, на ринку послуг ресторанного господарства здійснюється державний контроль за порядком реєстрації підприємств; режимом роботи; дотриманням технології та якістю кулінарної продукції; дотримання вимог санітарних норм у процесі виробництва, зберігання та реалізації продуктів; за обігом готівки. Але самостійність щодо вирішення питань з обліку та їх недосконалість у законодавчому полі негативно

впливають на формування собівартості продукції у ресторанному господарстві. Така ситуація, на наш погляд, потребує чіткої організації обліку витрат, пов'язаних з виробництвом продукції та організацією її споживання.

З моменту прийняття Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 16 «Витрати» в економічній фаховій літературі питанням оцінки запасів й обліку витрат на підприємствах ресторанного господарства відводиться достатня увага. Але вони й досі не мають наукового обґрунтування і мають дискусійний характер щодо:

- визначення сутності поняття виду діяльності «громадське харчування»;
- розмежування господарських процесів;
- оцінки сировини та товару;
- формування собівартості власної продукції;
- використання системи рахунків для узагальнення інформації про матеріальні ресурси, витрати і собівартість.

У спеціальних інструкціях і економічній літературі існує неоднозначне трактування діяльності підприємств ресторанного господарства і його сегментів. Між іншим, це суттєво позначається на організації обліку. Так, у Правилах роботи закладів (підприємств) громадського харчування суб'єктів господарської діяльності всіх форм власності, що здійснюють діяльність на території України, під терміном «громадське харчування», розуміють сферу виробничо-торговельної діяльності, в якій виробляють і продають продукцію власного виробництва та куповані товари, зазвичай, призначені для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього [16, с. 16]. Такої думки дотримується більшість науковців.

Елементом виробничої діяльності в сфері громадського харчування, на думку окремих авторів, є суто процес виготовлення кулінарної страви, а елементом торгової діяльності — встановлення торговельної націнки, застосування методів визначення фінансових результатів [26, с. 6; 24, с. 3].

Інші автори погоджуються з тим, що діяльність закладів громадського харчування включає в себе одночасно елементи виробництва й торгівлі, але при цьому розрізняють три взаємопов'язані процеси: заготівля сировини (заготівля сировинної бази) для виробництва готової продукції; виробництво готової продукції; реалізація готової продукції [20, с. 129—130].

Існує думка, що характерним для підприємств громадського харчування є те, що вони можуть вести як суто торговельну і виробничу, так і синтезовану виробничо-торговельну діяльність, а також діяльність щодо організації споживання їжі [21, с. 5].

Окремі автори погоджуються з цим й передбачають чітке розмежування видів діяльності: кухня — суто виробнича частина, зал для від-

відувачів — суто торгова частина, бар — одночасно і торгівля, і виробництво [17, с. 7].

На думку інших авторів, діяльність підприємств громадського харчування має свої особливості, характерні для підприємств промисловості, торгівлі і сфери послуг, вони реалізують як куповані товари, так і продукцію власного виробництва [18, с. 34].

Характерними особливостями ринку підприємства громадського харчування кінця ХХ початку ХХІ століття є поява вузькоспеціалізованих закладів, що спеціалізуються на певній кухні або на одному виду продукту, та широке розповсюдження підприємств швидкого харчування (ПШХ). На основі аналізу особливостей цих підприємств деякі автори зробили висновок, що такі підприємства знаходяться ближче до підприємств торгівлі, ніж харчування [28, с. 363].

Якщо взяти до уваги класифікацію видів економічної діяльності (КВЕД), наведених в Інструкції про заповнення форм державних статистичних спостережень у торговельній мережі і мережі ресторанного господарства, то взагалі термін «громадське харчування» відсутній. Він став аналогом терміну «ресторанне господарство», як вид економічної діяльності суб'єктів господарювання з надання послуг задля задоволення потреб споживачів у харчуванні з організацією дозвілля чи без нього в закладах (об'єктах) ресторанного господарства [6, с. 16].

Таким чином, нам зрозуміло, що головну роль виконує надання послуги споживачу, а яким чином необхідно діяти підприємцю, чи самому виробляти, чи купувати в іншого підприємця, або те й інше разом, це його справа. А терміни «виробничо-торгова» чи «торгово-виробнича» більше підходять виробничим підприємствам, які займаються одночасно двома видами діяльності — і виробництвом продукції (товарів) народного споживання, і реалізацією інших товарів оптом чи в роздріб.

Цей термін, на наш погляд, точно характеризує всі заклади мережі колишнього «громадського харчування» за типами: ресторани, кафе, закусочні, буфети (кіоски), бари, столові й заклади з поставки готової їжі.

Питання організації бухгалтерського обліку в сфері ресторанного господарства вирішуються власником або вповноваженим органом (посадовою особою). Так, підприємство самостійно визначає облікову політику відповідно до законодавства. Але існують проблеми щодо їх застосування у ресторанному господарстві. Наприклад, П(С)БО 9 «Запаси» дає вибір методів оцінки запасів, але не містить вказівок щодо застосування їх у ресторанному господарстві. Така недовомовленість призвела до різних підходів у науковій літературі й на практиці.

Так, прибічники того, що галузь належить до виробничо-торгової діяльності, вважають, що треба відокремлювати сировину та матеріали від товарів (купованих). Перша група запасів використовується для виробництва страв, а друга — для продажу без кулінарної обробки.

Першу групу, таким чином, слід відображати за первинною вартістю, а другу — за цінами продажу, тобто з торговельною націнкою. Зважаючи на те, що, по-перше, і сировина, і товар належать до запасів підприємств ресторанного господарства, по-друге, при калькулюванні страви торговельну націнку до вартості сировини використовувати некоректно, тому що її треба застосовувати до вартості товару, ми погоджуємося з Методичними рекомендаціями № 157, які передбачають облік усіх запасів як товар, що спрощує їх облік.

Належним чином не врегульовано питання відображення ПДВ при надходженні товарів. У Методичних рекомендаціях № 157 ПДВ включається до торговельної націнки. Такої самої думки дотримується більшість науковців та практиків [17, 18, 20, 22, 24, 26, 27]. Але існує й інша позиція: на стадії надходження не включати ПДВ до продажної вартості товарів.

Автор цієї позиції вважає, що, якщо в жодному із серйозних нормативних документів (П(С)БО 9 «Запаси», Інструкція № 291) не йдеться про те, що до торгової націнки треба додавати ПДВ, то ПДВ ні в якому разі не повинен додаватися до торговельної націнки, та пояснюється це тим, що порушувати ПДВ у складі продажної вартості ще не проданих товарів є порушенням усіх облікових канонів, як міжнародних, так і національних.

Якщо уважно розглянути основні схеми бухгалтерських проводок, наведених цим автором задля підтвердження своєї позиції, то побачимо, що оприбутковуються товари (продукти) до магазину чи комори за купівельною вартістю — 1000.0 (без ПДВ), далі додається торгова націнка (600.0), а реалізуються вони за продажними цінами, в яких врахована і сума вхідного ПДВ (200.0), і торгова націнка, і ПДВ на націнку (120.0) [19, с. 574].

Виникає питання, хіба немає тут порушення — коли у звіт матеріально відповідальному працівнику передані ресурси за меншою вартістю, ніж він повинен реалізувати покупцю, тобто у товарному чи виробничому звіті оприбутковують товари на 1600 грн, а виручку спишуть на 1920 грн.

При такому підході будуть мати місце розбіжності між оцінками оприбуткованого товару й реалізованого на суми ПДВ. На жаль, автор не розглянув приклад за умовою надходження товару до підприємця, який не є платником податку на додану вартість. У такому разі до комори оприбутковується товар на купівельну вартість — 1200,0, до нього додається торгова націнка — 600,0, а за реалізації до каси надходить виручка на 1800,0 — тобто продажна вартість товару збігається з вартістю оприбуткованого товару. Таке має бути і в першому прикладі, якщо мова йде про кінцевого споживача. Тому ми переконані, що така позиція автора надто помилкова, а заяви про відсутність роз'яснень у нових законодавчих актах щодо включення до торгової націнки суми ПДВ не може пояснювати її недоречності.

Суттєва дискусія ведеться останніми роками щодо того, які витрати потрібно відносити до складу собівартості страв. Відповідно до П(с)БО 16 «Витрати», за даними обліку фактична виробнича собівартість включає прямі витрати матеріалів, на оплату праці, соціальне страхування і розподілені загальновиробничі витрати, склад яких також визначено стандартом.

Адміністративні та збутові витрати до складу собівартості не входять і відносяться (списуються) на фінансовий результат (на зменшення прибутку). Такий порядок не задовольняє багатьох економістів, які знаходять його економічно необгрунтованим. На їхню думку, він не відповідає реальному змісту витрат. Деякі з них мають традиційні погляди й упевнені, що необхідно обов'язково визначати повну собівартість. Інші економісти ратують за включення до собівартості реалізованої продукції безпосередньо виробничої собівартості і витрати на збут. Вони не враховують, що на сучасному етапі розвитку економічної науки собівартість може мати різні аспекти.

Існуючий порядок відображення на рахунка 23 «Виробництво» тільки вартості сировини (з націнкою), а витрат, пов'язаних з нарахуванням заробітної плати працівників кухні, офіціантів, нарахування на неї, оренду виробничих приміщень, комунальні послуги тощо на рахунка 93 «Витрати на збут»; списання собівартості реалізованої власної продукції в продажних цінах на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів»; списання націнки методом «сторно», одним із учасників дискусії називається «старорежимним» підходом [17, с. 7].

На думку цього автора, якщо визнавати процес приготування страв виробничою діяльністю, то треба використовувати «прогресивний» підхід, який передбачає чітке розмежування виробничої і торгової частини підприємства ресторанного господарства. Він полягає у введенні рахунка 91 «Загальновиробничі витрати», на якому слід накопичувати заробітну плату працівників, безпосередньо зайнятих приготуванням страв, нарахуванням на неї, амортизацію кухонного обладнання, оренду та ін., на рахунка 93 «Витрати на збут» — зарплату офіціантів та інші витрати, пов'язані з реалізацією. Передбачити субрахунки до собівартості реалізованої власної продукції та товарів 901 й 902.

Дохід від реалізації теж фіксувати на різних субрахунках 701, 702. Якщо на підприємстві є інші підрозділи, крім кухні, то до субрахунків вводять аналітичні рахунки — бар, лоток тощо.

На думку іншого фахівця, прямі матеріальні витрати протягом місяця доцільно відбивати на дебеті рахунка 23 «Виробництво», а готову продукцію списувати в реалізацію, використовуючи метод оцінки виходу запасів за нормативними витратами. Суть цього методу полягає в тому, що в процесі реалізації готова продукція буде списуватися до собівартості за нормами витрат, установленими підприємством на підставі нормальних рівнів використання сировини, праці й інших елементів майбутньої виробничої собівартості.

Після закінчення звітної місяця й формування інших (крім вартості сировини) елементів виробничої собівартості готової продукції з обліком фактичних (а не нормативних) витрат на її виробництво й відповідно коригувати собівартість реалізованої продукції [23]. Ці підходи відповідають П(С)БО 16 «Витрати».

Але автори статті «Собівартість готової продукції у сфері громадського харчування, дійшли висновку, що підприємства громадського харчування «постраждають» від введення П(С)БО 16, бо облік ускладниться, а витрати з його ведення економічно не виправдані [18, с. 39].

Цікаві методи обліку витрат та собівартості мають місце також на практиці. Наші спостереження, проведені у харчоблоках санаторіїв курортів м. Трускавця, показали, що в них вартість страви зовсім не визначається. На кожну страву складається технологічна картка із вказівкою тільки набору продуктів (брутто й нетто), виходу готового продукту, технології готування й характеристики готового продукту, а також хімічного складу готового виробу. Витрати на сировину по санаторію визначають, виходячи із собівартості сировини, завезеної на склад і відпущеної за нормами на кількість замовлених страв. Але далі, у розрахунок вартості харчування на один день на одного відпочиваючого, скажімо, «шведський стіл», включають інші прямі витрати (експлуатаційні), прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, податки, амортизацію основних фондів, загально-виробничі витрати (постійні).

У такий спосіб визначають собівартість реалізованої продукції, яку збільшують на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні й фінансові витрати. Таким чином, на нашу думку, можливо виділяти центри витрат (кухню, бар, ресторан), собівартість визначати тільки з виробництва всіх страв за прямими затратами без розподілу загально-виробничих витрат.

Немає однозначного визначення щодо використання Плану рахунків. Так, висловлюється думка, й ми її поділяємо, про доцільність відкриття субрахунків другого порядку з метою обліку сировини, продуктів і товарів у місцях зберігання, наприклад, 2821 «Комора»; 2823 «Бар» [20, с. 132].

При відображенні первісної вартості товару на суму ПДВ збільшують суму товару, але в кореспонденції з рахунком 285 «Торговельна націнка». Якщо у коморі матеріальні цінності обліковують за ціною продажу, то вартість товару збільшують на суму націнки підприємства.

Ми погоджуємося із думкою, що об'єднання на рахунка 28 «Товари» активних субрахунків для обліку товарів і тари з контрактивним пасивним регулюючим субрахунком 285 «Торгова націнка», з точки зору теорії і практики бухгалтерського обліку, явище не нормальне. Для обліку товарних націнок доцільно закріпити резервний код у Плані рахунків — 29 та замість рахунка 285 «Торгова націнка» до нього

ввести такі субрахунки: 291 «Товарні надбавки на товари в оптових складах», 292 «Товарні надбавки на товари в роздрібній торгівлі», 293 «Товарні надбавки в громадському харчуванні» [22, с. 217].

Щодо транспортно-заготівельних витрат, то, на думку фахівця, їх доцільно обліковувати на рахунок 93 «Витрати на збут» (на окремому субрахунок) [22, с. 259]. А розрахунок на розподіл та списання витрат має складатися у порядку, встановленому П(С)БО 9 «Запаси» для транспортно-заготівельних витрат», відповідно їх списання в дебет 791, а на залишок товарів наприкінці місяця на рахунок 93 залишається сальдо [22, с. 263]. Ми не поділяємо цієї думки та вважаємо, що треба відображати їх на рахунок 289 «Транспортно-заготівельні витрати» згідно з Планом рахунків і Методичними рекомендаціями.

Методичними рекомендаціями чітко визначено, що синтетичний облік товарів і сировини у виробництві ведеться на рахунок 23 «Виробництво» [7]. За дебетом рахунок відображається вартість товарів і сировини, які надійшли на виробництво, а за кредитом — їх вартість, використаного для виготовлення продукції власного виробництва, вартість повернених товарів та сировини до комори, вартість нестачі товару і сировини.

Але, виходячи з того, що облік витрат з виробництва, відповідно до цих рекомендацій, ведеться тільки за однією статтею, тобто тільки в частині вартості сировини, один із науковців пропонує два варіанти обліку витрат на випуск продукції: його можна вести на рахунок 23 «Виробництво» або на окремому субрахунок другого порядку до субрахунок 282 «Товари в торгівлі», до якого пропонує відкрити субрахунок 2821 «Комора», 2822 «Кухня», 2823 «Бар» [20, с. 132].

Обидва варіанти, на наш погляд, прийнятні і можуть використовуватися залежно від складності виробництва. Чимало аргументів щодо захисту «торгового» методу визначення собівартості реалізованих продуктів знаходять фахівці — «... він набагато простіший і більш прийнятний, ніж виробничий» [27, с. 87]

Якщо до собівартості реалізації продукції власного виробництва включається тільки первинна вартість продовольчої сировини та не враховуються виробничі витрати у собівартості реалізації, то, на думку дослідника, порушується принцип превалювання сутності над формою. А заради того, щоб відповідним чином оцінювати формування витрат у центрах відповідальності, враховуючи право кожного центра на частку прибутку, пропонує диференціювати торгові націнки на дві категорії: перші покриватимуть виробничі витрати; другі — витрати на реалізацію купованих товарів і продукції власного виробництва, які є однорідними, і витрати, пов'язані з організацією споживання продукції [21, с. 6].

Однак, на нашу думку, рекомендації щодо ведення обліку виробництва продукції за схемою формування виробничої собівартості, згі-

дно з П(С)БО 16 «Витрати», недоцільні, оскільки дуже важко розмежувати витрати, пов'язані з виробництвом продукції у ресторанному господарстві, і витрати, що пов'язані з обробкою купованих товарів. Тому доцільним є вживання терміна «ресторанне господарство» замість «громадське харчування», що відображає сучасну суттєвість цієї діяльності; визначення собівартості продукції перебуває у тісній залежності від конкретного сегменту ресторанного господарства та можливості використання комп'ютерної технології для обробки інформації. Цим, власне, обумовлені різні підходи до складу та обліку собівартості і методів калькулювання; не слід поділяти, незважаючи на різні сегменти підприємства ресторанного господарства, запаси на сировину і товари, а враховувати їх як товар, що спрощує облік; оприбуткування товарів доцільно вести за продажними цінами з урахуванням ПДВ та торгових націнок.

Розмір торгової націнки обирається підприємством самостійно, залежно від того, передбачений ПДВ у сумі торгової націнки чи окремо додається до торгової націнки; доцільно внести зміни до чинного Плану рахунків щодо виділення окремого регулюючого рахунка 29 «Торгівельна націнка»; можливе використання різних рахунків для обліку витрат на виробництво залежно від сегментів виробництва: 23 «Виробництво», або окремі субрахунки до рахунка 28 «Товари» без використання рахунків виробництва; виділення центрів витрат у конкретному сегменті ресторанного господарства заради контролю й управління ними.

Питання для контролю знань

1. Які нормативні документи регламентують організацію обліку запасів у ресторанному господарстві?
2. Які основні завдання організації обліку сировини і товарів?
3. Яким чином організувати аналітичний облік запасів?
4. Як ведеться первинний облік запасів?
5. Який порядок формування первісної вартості сировини та товарів?
6. Які витрати не включаються до первинної вартості запасів?
7. Які методи оцінки товарів використовують при їх вибутті?
8. Як здійснюють облік транспортно-заготівельних витрат?
9. Які рахунки використовують для обліку придбання сировини і товарів?
10. Яка інформація про сировину та товари повинна бути зазначена в наказі про облікову політику підприємства?
11. Якими документами оформлюють рух сировини у виробництві страв?
12. Як слід оцінювати готову продукцію — за собівартістю чи за продажними цінами?

13. Які рахунки використовують для обліку придбання сировини?
14. Наведіть проводки обліку процесу виробництва власної готової продукції.
15. Якими документами оформлюють рух товарів та готової продукції у буфетах?
16. Який порядок ціноутворення товарів в роздрібній мережі ресторанного господарства?
17. Які рахунки використовують для обліку списання реалізованих товарів, використаних для приготування страв?
18. Як розраховують реалізовану торгіву націнку?
19. Коли виникає право на податковий кредит?
20. Які форми реалізації використовують підприємства ресторанного господарства?

ЧАСТИНА 2

ОБЛІК У БУДІВНИЦТВІ

Вступ

Будівництво є однією із провідних галузей в Україні. Незважаючи на економічну кризу, основні показники будівництва мають динаміку зростання. Так, якщо у 2000 році обсяги реалізації будівельної продукції (у фактичних цінах) дорівнювали 13095,8 млн грн, то у 2007 р. — 107174,9 млн грн. Майже у два рази збільшилася кількість будівельних підприємств, на початок 2008 р. у цій галузі функціонувало 41491 підприємств, а на 1 липня 2009 року — 90 252, причому зі статусом юридичної особи — 87 446 одиниць; зменшилась частка збиткових підприємств від 40 до 32 %.

Рентабельність операційної діяльності будівельних підприємств в Україні коливалася у проміжку 1,2—3,5 %. Але, якщо у 1990 р. одержали житло 235 сімей, то у 2008 р. тільки 17 сімей. За січень—червень 2009 року освоєно капітальних інвестицій майже на 66 млрд грн, з них 45,8 млрд грн (69,5 %) — власні кошти підприємств, які були направлені до основного капіталу (35,8 млрд грн). Знизилась кількість будівель та інженерних споруд незавершеного будівництва, та становила — станом на 1.01.2009 р. — 19 989 млн грн, проти 27383 млн грн у 2004 р.

Будівництво ведеться за рахунок фінансування банків, коштів населення, інвестиційних фондів та коштів державного та місцевих бюджетів. Таким чином, статистичні показники засвідчують, що будівництво на сучасному етапі в умовах кризи, незважаючи на проблеми економіки, має перспективи розвитку бо його «продукція» вкрай необхідна.

Інформаційне забезпечення управління з метою підвищення ефективності діяльності підприємства є підставою до підвищення ролі бухгалтерського обліку в будівельній галузі.

Методика бухгалтерського обліку в будівництві дещо збігається з методикою обліку на підприємствах інших видів діяльності — промисловості, сільського господарства, торгівлі, транспорту тощо.

Це пов'язано:

по-перше, з державним регулюванням бухгалтерського обліку з метою використання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств;

по-друге, питання методології бухгалтерського обліку знаходяться у компетенції Міністерства фінансів України, яке розробило та затвердило національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, єдиний План рахунків бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти з ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

по-третє, деякі об'єкти обліку мають схожі методологічні принципи формування інформації у системі бухгалтерського обліку, наприклад, за поточними рахунками банків, розрахунками з дебіторами чи кредиторами, з оплати праці, визнання та оцінки необоротних активів, первинної оцінки запасів тощо.

Однак будівельна галузь має певні особливості. Так, роботи у будівництві проводяться не за місцем розміщення виробника-підрядника, а на ділянці, яку визначив замовник — покупець; підрядник не може реалізувати результати праці будь-кому, а тільки замовнику; об'єктами є житлове, нежитлове будівництво.

Окрім того, окремі будівельно-монтажні роботи потребують, окрім договору підряду між підрядником і замовником, багато дозвільних документів, як до початку будівництва, так і при здаванні в експлуатацію; процес будівництва займає кілька звітних періодів, а контрактна ціна обговорюється до його початку. Ці особливості повинні бути враховані при організації облікових процедур задля забезпечення процесу управління підприємством повною, правдивою і своєчасною економічною інформацією.

Саме тому виникає потреба ознайомлення та вивчення нових методик з формування інформації про витрати, стосунки із замовниками, субпідрядниками, формування фінансових результатів у будівельній галузі з урахуванням змін, які відбулися станом на 1.01.2010 р.

Для кращого засвоєння матеріалу розділ містить глосарій основних термінів, питання для контролю знань, тестові завдання та перелік літератури.

Глосарій

Замовник — сторона договору підряду, яка за власним рішенням або дорученням інвестора розміщує замовлення на виконання робіт (будівництво об'єкта), приймає закінчені роботи (об'єкт будівництва) та оплачує їх.

Підрядник — сторона договору підряду, яка виконує та передає замовнику закінчені роботи (об'єкт будівництва), передбачені договором підряду.

Генеральний підрядник — підрядник, який залучає до виконання робіт третіх осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результати їх роботи.

Субпідрядник — підрядник, який в порядку, визначеному договором підряду, та на підставі договору субпідряду, укладеному з генеральним підрядником, залучається до виконання робіт.

Договірна документація — договір підряду та інші документи (проектна, кошторисна, тендерна документація, тендерні пропозиції, акцепт тендерної пропозиції, повідомлення, запити, претензії тощо), які встановлюють, конкретизують, уточнюють або змінюють умови договору підряду.

Договірна ціна — визначена на основі кошторису, узгоджена сторонами і обумовлена в договорі підряду ціна (вартість) робіт.

Контракт за ціною «витрати плюс» — договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованого розміру).

Контракт з фіксованою ціною — договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну загального обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва.

Кошторисна документація — кошториси та інші документи, пов'язані із складанням (розрахунки, обґрунтування, пояснення, відомості про ресурси тощо), і необхідні для визначення кошторисної вартості будівництва та договірної ціни.

Дозвільна документація — дозвіл на будівництво, дозвіл на виконання будівельних робіт, інші дозволи, передбачені законом.

Документи про виконання договору підряду — документи про хід виконання договору підряду, відповідність робіт і матеріальних ресурсів нормативним вимогам та здійснення контролю за виконанням договірних зобов'язань (журнали виконання робіт, акти та довідки про виконані роботи, акти на приховані роботи та конструкції, паспорти, сертифікати, акти на випробування устаткування, журнали авторського нагляду, матеріали перевірок тощо).

Об'єкт будівництва — сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Проміжні рахунки — рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Закінчені роботи — роботи, виконані підрядником відповідно до договору підряду, проектної та кошторисної документації.

Проектна документація — текстові та графічні матеріали, затверджені в установленому порядку, якими визначаються містобудівні, об'ємно-планувальні, архітектурні, конструктивні, технічні та технологічні рішення, а також кошториси об'єкта будівництва.

Роботи — будівельні, монтажні, проектні, пусконаладжувальні та інші роботи, пов'язані з будівництвом об'єкта.

Розділ 1

РОЛЬ ОБЛІКУ У ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Будівництво як вид економічної діяльності

За класифікацією видів економічної діяльності (КВЕД), яка є складовою частиною державної системи класифікації і кодування техніко-економічної та соціальної інформації, введеною в дію з 1.07.97 р. та гармонізованою з Класифікацією видів економічної діяльності Статистичної Комісії Європейської Спільноти (НАСЕ), будівництво посідає почесне 6 місце серед 17 видів економічної діяльності. Види економічної діяльності за КВЕД наведені на рис. 1.1 [70, с. 135].

Як у промисловості, торгівлі чи сільському господарстві у будівництві здійснюються різні види господарської діяльності.

Вид діяльності визначається використанням матеріальних ресурсів — сировини, матеріалів, устаткування, технологічних засобів та нематеріальних ресурсів — прав, ноу-хау, робітничої сили.

Згідно з Положенням бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують чи виникли внаслідок її проведення, називається звичайною діяльністю.

Подію або операцію, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона буде повторюватися періодично або в кожному наступному звітному періоді: стихійне лихо, пожежа, техногенні аварії тощо, відносять до надзвичайної діяльності.

Звичайну діяльність поділяють на операційну, фінансову, інвестиційну та іншу діяльність. Операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, а також інша діяльність, що не є інвестиційною або фінансовою. Так, наприклад, основна операційна діяльність промислового підприємства пов'язана з виробництвом продукції, торговельного — з купівлею і продажем товарів, будівельного — з будівельно-монтажними роботами. Якщо, водночас, реалізується іноземна валюта чи інші оборотні активи; отримуються гранти, штрафи, пені; списується кредиторська заборгованість, сумнівні та безнадійні борги; виявляються нестачі і втрати від псування цінностей, то такі операції належать до іншої операційної діяльності.

Діяльність, що призводить до змін розміру і складу власного і позикового капіталу підприємства, називають фінансовою. Якщо підприємство має вільні кошти, то вони повинні приносити економічні вигоди:

- дивіденди — частину чистого прибутку, розподілену між учасниками відповідно до частки їх участі у капіталі інших підприємств;

- відсотки — плату за використання грошових коштів підприємства.

Якщо підприємство за договорами фінансової оренди купує та перерає у фінансову оренду основні засоби чи нематеріальні активи (патенти, торговельну марку, авторське право, програмні продукти тощо), то воно одержує винагороду, роялті (платежі).

ВИДИ ДІЯЛЬНОСТІ			
Сільське господарство, мисливство та лісове господарство; рибне господарство; добувна промисловість; обробна промисловість; виробництво електроенергії, газу та води; будівництво ; оптова та роздрібна торгівля; готелі та ресторани; транспорт; фінансова діяльність; операції з нерухомістю, здавання піднайом та послуги юридичним особам; державне управління; освіта; охорона здоров'я, та соціальна допомога; колективні, громадські та особисті послуги; послуги домашньої обслуги; екстериторіальна діяльність			
ЗВИЧАЙ НАДІЯЛЬНІСТЬ			НАДЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ пов'язана з екстремальними подіями: стихійним лихом, техногенними аваріями, пожежами
ОПЕРАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ виробництво, будівництво , торгівля, реалізація валюти, штрафи, нестачі, пені	ФІНАНСОВА ДІЯЛЬНІСТЬ дивіденди, відсотки, роялті	ІНВЕСТИЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ придбання, реалізація необоротних активів	ІНША ДІЯЛЬНІСТЬ списання необоротних активів, уцінка
ОСНОВНА ДІЯЛЬНІСТЬ виробництво, будівництво торгівля, послуги тощо	ІНША ДІЯЛЬНІСТЬ штрафи, нестачі, пені, реалізація валюти		

Рис. 1.1. Види діяльності підприємств

Якщо на підприємстві виникають фінансові труднощі, їх можна подолати за допомогою короткострокових чи довгострокових кредитів банків або позик, за які треба сплачувати проценти. Це і є господарські операції, які характеризують фінансову діяльність підприємства.

Інвестиційна діяльність підприємства здійснюється з метою отримання доходів через придбання цінних паперів — акцій, облігацій, казначейських зобов'язань, депозитних сертифікатів та їх реалізацію.

Операції з реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, списання необоротних активів, втрат від неопераційних курсових різниць, безоплатного одержання активів, уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій тощо належать до іншої діяльності підприємства. Види діяльності наведені на рис. 1.1 [70, с. 133—134].

1.2. Завдання бухгалтерського обліку в будівництві

Будівництво, порівняно з іншими галузями народного господарства, має ряд особливостей, які необхідно врахувати при організації облікових процедур. Зокрема: час будівництва може займати кілька звітних періодів; замовник заздалегідь відомий і контрактна ціна завчасно з ним погоджена; зазвичай продавець-підрядник не може реалізувати продукт іншому покупцеві; покупець (замовник) найчастіше здійснює періодичні платежі в межах загальної контрактної вартості як оплату процесу будівництва; роботи з будівництва провадяться не по місцю розміщення виробника — виконавця, а на окремій ділянці, зазначеній замовником; об'єкт будівництва, зазвичай, має досить високу вартість; для виконання будівельно-монтажних робіт генеральний підрядчик, зазвичай залучає субпідрядників.

Бухгалтерський облік у будівництві, так само як і в будь-якій іншій галузі повинен забезпечувати процес керування підприємством повною, правдивою і своєчасною економічною інформацією.

Предметом бухгалтерського обліку в будівництві є фінансово-господарська діяльність будівельного підприємства.

Одне з основних завдань бухгалтерського обліку полягає в забезпеченні контролю за виконанням договорів замовників по зведенню, реконструкції будинків і споруджень, робіт з ремонту і експлуатації будівельної техніки, монтажу встаткування, мереж каналізації, газифікації, енергозабезпечення, мостів і т.д. Водночас, бухгалтерський облік вирішує такі завдання: відбиття надходження та наявності матеріальних цінностей, контроль за їхньою схоронністю в місцях зберігання; своєчасне, повне, достовірне документальне відбиття всіх зроблених витрат по виробництву будівельно-монтажних робіт, продукції, послуг і по окремих об'єктах; контроль за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; визначення витрат (кальку-

лювання) робіт, послуг і незавершеного будівельного виробництва; облік розрахунків із замовниками, постачальниками, фондами, бюджетом, працівниками підприємства; визначення фінансових результатів; складання звітності.

Питання для контролю знань

1. У чому сутність будівництва як одного із видів економічної діяльності?
2. Які завдання реалізує система бухгалтерського обліку в будівництві?
3. Дайте характеристику суб'єктам підрядного договору.
4. Які види діяльності здійснюють будівельні підприємства?
5. Хто відповідає перед замовником за результати роботи, якщо вони ведуться підрядником, субпідрядником та генпідрядником?
6. Яку ціну передбачає контракт на виконання будівельних робіт за ціною «витрати плюс»?
7. Що визначається у контракті з фіксованою ціною?
8. Які галузеві особливості необхідно врахувати при організації облікових процедур у будівництві?
9. Які види господарського обліку вам відомі?
10. Які завдання вирішує бухгалтерський облік у будівництві?

Розділ 2

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ РОБІТ У БУДІВЕЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ

2.1. Порядок одержання і обліку ліцензій

Будівництво є однією з галузей матеріального виробництва, основна діяльність якої пов'язана зі зведенням житлових будинків, будинків і споруджень виробничого і невиробничого призначення, монтажем устаткування, проектними та іншими роботами, реконструкцією й капітальним ремонтом.

Відповідно до п. 9 Закону України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності», виготовлення, монтаж несучих конструкцій, монтаж конструкцій у будівельній, ремонтно-будівельній діяльності підлягають обов'язковому ліцензуванню [7].

Для одержання ліцензії суб'єкт господарювання подає заяву до органу, уповноваженого видавати ліцензії, — центрального або місцевого органу виконавчої влади. У заяві повинні бути прописані відомості про найменування, місцезнаходження, банківські реквізити, вид діяльності, ідентифікаційний код — для юридичної особи; прізвище, ім'я, по батькові, паспортні дані, ідентифікаційний номер фізичної особи-платника податків. До заяви про видачу ліцензії додається копія свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності або копія довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємства й організації України, засвідчена нотаріально (ЄДРПОУ).

Заява про видачу ліцензії залишається без розгляду, якщо: заява подана особою, що не має на те повноважень, або документи оформлені з порушенням вимог Закону. Орган ліцензування ухвалює рішення щодо видачі ліцензії або про відмову в її видачі в строк не пізніше десяти робочих днів з дати надходження заяви й повідомляє про це заявника в письмовій формі протягом трьох робочих днів. Підставою для ухвалення рішення про відмову у видачі ліцензії є: невірогідність даних у документах, представлених заявником; невідповідність заявника відповідно до представлених документів ліцензійним умовам, установленим для будівництва.

Постановою Кабінету Міністрів України «Про термін дії ліцензії на здійснення певних видів господарської діяльності, розміри і порядок зарахування плати за її видачу» установлений єдиний термін дії ліцензій — три роки, а плата за її видачу — 20 (якщо ліцензія видасться-

ся центральним органом виконавчої влади, яка діє на всій території України) або 15 (місцевим органом виконавчої влади — дія обмежується адміністративною територією) неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (НМДГ на 1.07.2009 р. — 17 грн), відповідно 340 грн і 255 грн Одержують ліцензії по пред'явленню доручення і платіжного доручення про оплату [19].

Будівництво без одержання ліцензії або з порушенням умов ліцензування спричиняє карну відповідальність. Кримінальна відповідальність передбачена ст. 202 Кримінального кодексу у вигляді штрафу від 100 до 250 НМДГ або виправних робіт на строк до 2 років, або обмеження волі на той самий строк [66, с. 13]. Адміністративна відповідальність за правопорушення, передбачена Кодексом України про адміністративні правопорушення, якщо ці порушення за своїм характером не спричиняють кримінальної відповідальності [16].

Справи про залучення порушників до адміністративної відповідальності розглядають Державна архітектурно-будівельна інспекція — урядовий орган державного керування, що діє в складі Міністерства регіонального розвитку і будівництва, та її територіальні органи — інспекції державного архітектурно-будівельного контролю в Автономній Республіці Крим, областях, містах Києві і Севастополі [ст. 244 Кодексу].

Таблиця 2.1

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ЛІЦЕНЗІЙ (ГРН)

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума	Бухгалтерський облік		Податковий облік	
			Дебет	Кредит	Валові витрати	Валові доходи
1	2	3	4	5	6	7
1	Оплачено збір за видачу ліцензії	340	377	311		
2	Відображено витрати на ліцензію	340	154	377		
3	Оприбутковано нематеріальний актив	340	127	154		
4	Нараховується амортизація протягом строку її дії за методами П(С)БО 7 та вказівками П(С)БО 8		23, 91, 92	133		
5	Списується нематеріальний актив з балансу підприємства	340	133	127		

Фінансова відповідальність застосовується до юридичних осіб, які здійснюють окремі види господарської діяльності в будівництві, що підлягає ліцензуванню відповідно до закону, без одержання у встановленому порядку ліцензії у вигляді штрафної санкції, передбаченої у розмірі плати за видачу ліцензій на відповідний вид господарської дія-

льності в будівництві ст. 1 Закону України «Про відповідальність підприємств, їхніх об'єднань, установ і організацій за правопорушення у сфері градобудівництва» [2].

Ліцензії відносяться до нематеріальних активів і враховуються на активному рахунка 12 «Нематеріальні активи», субрахунок 127 «Інші нематеріальні активи» за первісною вартістю. Облік операцій, пов'язаних з одержанням права здійснення будівельної діяльності, наведений в табл. 2.1.

2.2. Документальний супровід права на землю та її використання

Необхідною умовою для будівництва об'єкта є наявність прав на землю. Основними документами, що підтверджують право на землю, є державний акт на право власності на земельну ділянку за формою затвердженій Постанова КМУ № 449 «Про затвердження форм державного акту на право власності на земельну ділянку й державний акт на право постійного користування земельною ділянкою» [20] і Договір про відчуження ділянки або свідоцтво про право на спадщину (якщо придбана за договором або отримана в спадщину земля приватної форми власності, без зміни меж і цільового призначення ділянки) ст. 126 земельного кодексу [68, с. 12].

Придбати земельну ділянку можна за договором купівлі-продажу у фізичної або юридичної особи, якщо в них є документ, що підтверджує право власності та відсутня заборона на відчуження земельної ділянки і немає обмежень для використання земельної ділянки за цільовим призначенням.

Договір підлягає нотаріальному посвідченню і державній реєстрації (її здійснюють нотаріуси шляхом внесення даних про договір до Державного реєстру угод). При посвідченні договору нотаріусу треба обов'язково надати: звіт про проведення експертної оцінки земельної ділянки; державний акт на право власності на відчужувану ділянку, наявний у колишнього власника. Справа в тому, що при посвідченні договору треба сплатити держмитю, а його сума розраховується, виходячи із ціни договору, але не нижче від експертної оцінки (пп. «б», «д» п. 3, ст. 3 Декрету № 7-93). При цьому ціна ділянки в договорі може бути будь яка, у тому числі і менше від експертної оцінки.

Купівля земельної ділянки, що перебуває в державній або комунальній власності, проводиться тільки на аукціоні. І в цьому випадку купівля на аукціоні оформляється договором купівлі-продажу земельної ділянки.

Укладений договір купівлі-продажу земельної ділянки (як за результатами аукціону, так і без нього) є підставою для одержання дер-

жавного акту на право власності на земельну ділянку. Але одержати такий акт покупець зможе тільки після повного внесення плати за землю. Виняток становить випадок, коли покупцеві за договором надана розстрочка платежу. Тоді для одержання акта йому досить подати платіжний документ, що підтверджує внесення першого платежу.

Максимально можливий період розстрочки — 5 років. Земельну ділянку, що перебуває в державній і комунальній власності, можна одержати на правах оренди без участі в аукціоні тільки власникам розташованої на цій ділянці нерухомості (громадянам і юридичним особам, у яких немає належних державі акцій або часток); для проведення комплексної реконструкції кварталів застарілого житлового фонду; для будівництва соціального й доступного житла [68, с. 12].

У всіх інших випадках передавання в оренду ділянок проводиться тільки за результатами аукціону.

Договір оренди. Передавання в оренду земельних ділянок, які перебувають у державній і комунальній власності, здійснюється за результатами земельних торгів. Земельним кодексом України передбачено передавання земельної ділянки в оренду без участі в аукціоні, зокрема ч. 2 ст. 134 земельного кодексу:

- власникам розташованої на цій ділянці нерухомості (громадянам і юридичним особам, у яких немає належних державі акцій або часток);
- для проведення комплексної реконструкції кварталів застарілого житлового фонду; для будівництва соціального і доступного житла [68].

У випадках, коли для одержання в оренду земельної ділянки за законодавством проведення аукціону не потрібно необхідно:

1. Звернутися із клопотанням про вибір міста знаходження земельної ділянки до відповідної місцевої ради. Типова форма заяви (клопотання) про вибір місця розташування земельної ділянки затверджена Постановою КМУ «Про затвердження типової форми заяви про вибір міста розташування земельної ділянки» [23]. У заяві треба вказати: ціль землекористування, бажане місце розташування земельної ділянки, орієнтовний розмір земельної ділянки й ім'я/найменування заявника.

2. Одержати проект відводу земельної ділянки. Погодити цей проект із відповідними держорганами (землересурсами, органом градбудівництва і архітектури, охорони культурної спадщини, природоохоронними органами, СЕС). На підставі погодженого проекту одержати позитивний висновок державної землепорядної експертизи.

3. Цілком підготовлений проект відводу подати на розгляд до місцевої ради, яка вже буде ухвалювати рішення щодо виділення земельної ділянки в користування. На підставі цього рішення з орендарем укладається договір оренди земельної ділянки.

В інших випадках потенційним орендарям необхідно брати участь в аукціоні.

Закону, який би визначав єдиний порядок проведення аукціонів, досі немає. Тому їхні правила проведення встановлюються місцевою владою. Загалом порядок проведення аукціону такий самий, як і при продажу земельних ділянок державної й комунальної власності. Різниця в тому, що з переможцем аукціону укладається договір оренди земельної ділянки.

Переможцеві аукціону сплачений їм реєстраційний внесок зараховується на рахунок його майбутніх платежів, а іншим учасникам аукціону внесений ними реєстраційний збір повертається.

Договір оренди землі підлягає обов'язковій державній реєстрації. Її проводить структурний підрозділ державного підприємства «Центр державного земельного кадастру при Державному комітеті України по земельних ресурсах», у межах повноважень якого перебуває земельна ділянка. Договір оренди набуває чинності після його державної реєстрації. За Законом України «Про оренду землі» (ст. 9) державна і комунальна земля, на якій протягом терміну дії договору оренди було почате будівництво або велися проектні роботи для будівництва, не може бути продана [11]. Орендар може викупити ці ділянки за згодою орендодавця.

Земельний сервітут. Будівельні роботи, зазвичай, потребують підписання договорів із власниками ділянок або об'єктів, які прилягають до території відведену під забудову, тому що виникає потреба у підведенні труб, електромереж, доріг, установці будівельних машин, тимчасових споруджень і т.п. Договір на право користування чужою земельною ділянкою для проходу, проїзду, прокладки й експлуатації ліній електропередачі, зв'язку й трубопроводів, забезпечення водопостачання, меліорації й т.п. називають земельним сервітутом.

Порядок установаження земельного сервітуту, користування й припинення земельного сервітуту встановлені Цивільним і земельним кодексами України. Під час будівництва сервітут, зазвичай, установажується за домовленістю між власником (власником) земельної ділянки й зацікавленою особою, при цьому:

- якщо сервітут потрібно встановити для прокладки й експлуатації ліній електропередачі, зв'язку, трубопроводів і т.п., то такою зацікавленою особою буде замовник будівництва, тобто особа, якій виділена під будівництво (або яка має у власності) земельна ділянка. У цьому випадку встановлюється сервітут без визначення строку;

- якщо ж мова йде про необхідність мати під'їзд до об'єкта будівництва, то сервітут установажується на певний строк. Зацікавленою особою в цьому випадку може бути підрядна організація, що здійснює будівельні роботи.

У випадку якщо сторони не прийдуть до згоди щодо встановлення сервітуту в договірному порядку, зацікавлена у встановленні сервітуту особа може звертатися до суду [63].

Договір земельного сервітуту укладається в письмовій формі із вказівкою плати за земельний сервітут. Це дає підставу вважати договір земельного сервітуту, виходячи з норм П(С)БО 2 «Баланс» (п. 1) і П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» (п. 6, 8, 10, 11, 13) як надання (одержання) послуги.

В бухгалтерському обліку оплата за земельний сервітут, установлений для будівництва конкретного об'єкта, буде відображена:

Дебет рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Кредит рахунка 31 «Рахунка в банках» (з ПДВ).

Водночас оплата за земельний сервітут, установлений для будівництва конкретного об'єкта, повинна бути віднесена:

Дебет рахунка 23 «Виробництво»
Кредит рахунка 685
«Розрахунки з іншими кредиторами» (без ПДВ).

До валових видатків сума буде віднесена згідно із пп. 5.2.1 Закону «Про прибуток» (без суми ПДВ).

Підрядник має право включити до податкового кредиту суму ПДВ у складі плати за послугу (дебет рахунка 64 і кредит рахунка 685) при виконанні двох умов, якщо надалі об'єкт будівництва буде використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності підприємства (пп. 7.4.1 Закону про ПДВ) і за наявності податкової накладної.

Право на податковий кредит виникає по першій події (п. 7.5 Закону про ПДВ): момент одержання послуги; або одержання податкової накладної, що засвідчує факт придбання послуги; або в момент оплати послуги.

Договір суперфіція. Одержати право землекористування для виконання будівельних робіт, можна уклавши договір суперфіції. Законодавство не містить чіткого визначення терміна «суперфіція», однак на підставі наявних у законодавстві норм можна визначити, що суперфіція — це право користування чужою земельною ділянкою для будівництва промислових, побутових, соціально-культурних, житлових та інших споруджень і будинків, що виникає на підставі договору або заповіту.

Суперфіція може бути встановлена: не більше ніж на 50 років — на земельні ділянки державної або комунальної власності; без обмеження строку — на земельні ділянки приватної форми власності.

Сторони, що укладають договір суперфіції — фізичні або юридичні особи, в обов'язковому порядку повинні вказати на права володіння й користування власника землі й забудовника; строк його дії й розмір плати за користування земельною ділянкою.

Якщо на земельній ділянці побудовані промислові об'єкти, договором суперфіції може бути передбачене право власника земельної діля-

нки на одержання частки від доходу землекористувача. Плата за користування земельною ділянкою державної власності не може бути менша розміру земельного податку на цю землю.

Однак плата за суперфіцію не замінє плату податку на землю й не звільняє від сплати земельного податку власника земельної ділянки. У договорі також рекомендуємо передбачити, при яких умовах і як часто розмір плати може переглядатися. Договір повинен бути нотаріально завірений [69].

Земельні ділянки державної й комунальної форми власності, за Законом України «Про внесення змін у деякі законодавчі акти України щодо сприяння будівництву», можна відчужувати тільки у випадку переходу права власності на будинки й спорудження, розташовані на цих ділянках.

При суперфіції землекористувач має вільне право забудови ділянки, а після припинення договору суперфіції права власності на побудовані ним об'єкти, захищені ст. 417 Цивільного кодексу України, відповідно до якої знести будову майже неможливо.

Суперфіція дає право землекористувачеві без узгодження цього питання із приватним власником землі провадити відчуження нерухомого майна, розташованого на цій землі, а також відчужувати, вносити до статутного фонду, передавати в заставу право користування земельною ділянкою під забудову [69].

2.3. Дозвільні документи на будівельні роботи

Замовник будівництва або підрядник на прохання замовника, з обов'язковим оформленням договору-доручення і довіреності, повинен одержати дозвільні документи на будівельні роботи. Порядок одержання дозвільної документації регламентують Закон України «Про планування й забудову територій» і Типові регіональні правилами забудови, затверджені наказом Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України [6, 53].

На початку в місцеву раду подається заява про наміри забудови конкретної земельної ділянки. У цьому документі вказується: призначення будинку або спорудження і його характеристики.

До заяви можуть додаватися передпроектні пророблення. Якщо питання вирішується позитивно, то забудовникові у двотижневий строк від дня реєстрації заяви видають місцезбудівні умови й обмеження забудови земельної ділянки, установлені місцевими правилами забудови населеного пункту [59].

Крім того, повинні бути підготовлені технічні умови щодо інженерного забезпечення об'єкта з визначенням джерел енергоносі-

їв, прийомних систем, водовідводу, спеціальних умов експлуатації й т.п.

Далі необхідно підготувати проект, уклавши договір із проектною організацією.

Підготовлений проект підлягає комплексній державній експертизі, що за договором проводить територіальний орган Української інвестиційної експертизи. Вона включає різні види експертної оцінки:

- інвестиційну;
- санітарно-гігієнічну;
- екологічну;
- експертизу проектно-кошторисної документації в частині пожежної безпеки;
- експертизу дотримання вимог охорони праці (для об'єктів виробничого на значення);
- експертизу проектно-кошторисної документації протипожежної безпеки;
- експертизу протиаварійного захисту (для проектів будівництва потенційно небезпечних об'єктів виробничого призначення).

Загальний строк проведення такої експертизи не повинен перевищувати 45 днів. У деяких випадках, передбачених законодавством, цей строк може бути продовжений до 120 днів.

Експертний висновок затверджується керівником Української інвестиційної експертизи і зберігає юридичну чинність протягом терміну дії вихідних даних проекту. Після одержання позитивного висновку Української інвестиційної експертизи замовник затверджує проект в одному з органів державної влади: Кабміні, Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, обласних, Київській, Севастопольській міських держадміністраціях (залежно від розміру кошторисної вартості будівництва), якщо проект, фінансується з бюджету або із залученням бюджетних коштів.

Проект, фінансований з інших джерел, затверджується замовником проекту (інвестором) і оформляється внутрішнім наказом або розпорядженням. Затверджувати такий проект в органах державної влади не потрібно [59]. Потім слід подати заяву до інспекції державного архітектурно-будівельного контролю для одержання дозволу на проведення підготовчих робіт і власне виробництво будівельних робіт. Причому, до інспекції подається два пакети документів — один від імені замовника будівництва з документами, що підтверджують права на земельну ділянку, проект, технічні умови, та другий від підрядника — свідоцтво про державну реєстрацію, копію установчих документів і ліцензії, договору підряду і субпідряду. Дозвіл на виконання будівельних робіт видається інспекцією протягом одного місяця, безкоштовно на нормативний строк будівництва об'єкта або термін дії договору (контракту) підряду на будівництво об'єкта.

Питання для контролю знань

1. Назвіть обов'язкові дозвільні документи, які потрібні для виконання будівельних робіт.
2. Хто і яку відповідальність несе за відсутність дозволу на будівельно-монтажні роботи?
3. Які документи необхідні для підтвердження права використання земельної ділянки?
4. Якими документами регламентується дозвіл на будівельні роботи?
5. Яким основним документом підтверджують право на землю?
6. Навіщо потрібен земельний сервітут?
7. Яке право виникає за договором суперфіції?
8. Які види експертної оцінки проходить проектно-кошторисна документація?
9. Хто має право затверджувати експертний висновок?
10. Хто має право затверджувати проект?

Розділ 3

ОБЛІК ТА ПРАВОВІ АСПЕКТИ ФІНАНСУВАННЯ БУДІВНИЦТВА ЖИТЛА І БУДІВЕЛЬНИХ РОБІТ

3.1. Облік фонду фінансування будівництва

Законом про інвестиційну діяльність (ст. 4) передбачено, що інвестування будівництва житла, незалежно від інвесторів — юридичних або фізичних осіб, провадиться тільки через Фонд фінансування будівництва, який на умові договорів керує коштами інвесторів (довірителів) і укладає договір із забудовником будівництва [1].

Відповідно до ст. 4 Закону України «Про фінансово-кредитні механізми і керування майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю», управителем фонду може бути тільки фінансова установа, у якої статутний капітал сформований винятково коштами, становить не менш 1 млн євро до початку залучення довірителів [13].

Довіритель до підписання договору має право вивчити дозвільні документи забудовника, отримані управителем. Після укладання договору довіритель вносить перший внесок до Фонду, а управитель видає йому свідоцтво про участь у Фонді.

Управитель Фонду укладає договір із забудовником про будівництво об'єкта. Договір регулює їхні взаємини щодо будівництва з використанням отриманих коштів і подальшого передавання забудовником об'єктів інвестування довірителям. Забудовник може або самостійно виконувати будівельно-монтажні роботи, або залучити для цих цілей підрядників. Сторони погоджують графік виконання будівельних робіт, кошторис, графік фінансування, інших учасників будівництва об'єкта. Забудовник може укласти договір стосовно одного об'єкта будівництва тільки з одним управителем Фонду.

У бухгалтерському обліку забудовника відображаються зобов'язання перед кожним учасником фонду за дебетом за балансовим рахунком 03 «Контрактні зобов'язання», а виконання зобов'язань за договором з управителем Фонду — за дебетом за балансовим рахунком 05 «Гарантії й забезпечення видані».

Управитель Фонду перераховує забудовникові суми згідно з умовами договору, за винятком належного йому винагороди, на окремий рахунок у банку, відкритий забудовником. Отримані від управителя фонду кошти забудовник відображає за дебетом рахунка 313 «Інші ра-

хунки в банках у національній валюті) і кредитом рахунка 48 «Цільове фінансування». Одночасно, нараховує суму винагороди управителеві за дебетом рахунка 377 і кредитом рахунка 48, списуючи її на поточні витрати — дебет рахунка 93 «Витрати на збут», і кредит 377.

Використовуються кошти цільового фінансування на оплату рахунків за проектні роботи, будівельно-монтажні роботи, виконані власними силами: на зарплату будівельникам, відрахувань на обов'язкове страхування, придбання будівельних матеріалів і т.п. Суми винагород і витрати, пов'язані з виконанням власних будівельно-монтажних робіт, включаються до валових витрат.

На підставі акту на суму виконаних робіт забудовник дебетує рахунок 361 і кредитує рахунок 703, одночасно нараховує податкові зобов'язання й визначає фінансовий результат — суми доходу, собівартості робіт — винагородження списує на рахунок 791.

Витрати, на підставі даних щомісяця оформлених актом приймання виконаних підрядних робіт і довідки про вартість виконаних робіт, що підтверджують витрати забудовника, збираються в дебеті субрахунка 151 «Капітальне будівництво» у кореспонденції із кредитом рахунків: 631, 361 (без ПДВ).

Забудовник зобов'язаний взяти участь у розвитку інфраструктури населеного пункту, де здійснюється будівництво. Водночас, Законом України «Про планування і забудову територій» урегульована база нарахування пайового внеску, момент виникнення зобов'язання по його сплаті й строки сплати внеску [6]. Підставою для сплати пайового внеску є договір про пайову участь, укладений з органом місцевого самоврядування. Сума пайового внеску — це частина кошторисної вартості об'єкта будівництва. Якщо об'єкт будівництва побудований для подальшого продажу, то пайовий внесок замовник відносить на валові витрати, якщо ж об'єкт побудований для себе, пайовий внесок включається до балансової вартості об'єкта з подальшою його амортизацією [24, с. 12].

На суму сплаченого пайового внеску дебетується рахунок 151 і кредитується рахунок 311 або 313. Кредитується рахунок 151 після завершення будівництва і прийняття будинку в експлуатацію інспекцією Державного архітектурно-будівельного контролю у кореспонденції з рахунком 286 «Необоротні активи і групи вибуття, що втримуються для продажу» за собівартістю квадратних метрів, які будуть передані учасникам Фонду.

Забудовник самостійно вводить об'єкт в експлуатацію й відповідно до довідки про право на придбання у власність об'єкта інвестування передає його довірителеві. При оформленні актів приймання-передавання об'єктів інвестування учасникам Фонду забудовник робить проведення: дебет рахунка 48 і кредит рахунка 286 (за собівартістю переданих квартир). Зазначимо, що сума фінансування об'єкта будівництва може уточнюватися й остаточна сума розрахунка підлягає корегуванню, зазвичай, у бік збільшення, за результатами обмірювання бюро технічної інвентаризації.

Забудовник і довіритель також повинні підписати акт приймання-передавання об'єкта інвестування (цей документ необхідний для оформлення правостановлюючих документів на об'єкт). Забудовник зобов'язаний самостійно і за свій рахунок оформити правостановлюючі документи на житло [13, с. 70].

Якщо при організації будівництва отримані прибуток або збиток, вони відповідно списуються на інші операційні доходи записами за дебетом рахунка 48 і кредитом рахунка 719 «Інші доходи від операційної діяльності» або витрати — за дебетом рахунка 949 «Інші витрати операційної діяльності» і кредитом рахунка 48.

Права власності на квартири оформляє забудовник за свій рахунок.

Ці витрати, як і витрати на винагороду управителя фонду, вважаються витратами на збут і відображаються на однойменному рахунку 93 [58, с. 73].

Заключні записи роблять за кредитом за балансовими рахунками 03 і 05 по списанню контрактних зобов'язань і гарантій виданих. Відповідно до Закону «Про прибуток», забудовник має право застосувати: звичайний порядок оподаткування виконаних будівельно-монтажних і інших робіт: за правилом першої події або на дату одержання передоплати або на дату підписання акту виконаних робіт.

Валові витрати відображаються за тим самим правилом першої події: або в момент перерахування грошей постачальникам (підрядникам) товарів, робіт, послуг, або в момент оприбуткування матеріалів (підписання актів виконаних субпідрядниками робіт).

Порядок оподаткування для довгострокових контрактів: валовий дохід визначається з використанням оціненого коефіцієнта, валові витрати відображаються в загальному порядку.

Податкові зобов'язання по ПДВ нараховуються в міру виконання будівельно-монтажних робіт у межах договору з управителем Фонду. Забудовник оформляє на себе податкові накладні (вказує в них себе як покупця і постачальника); при передаванні готових квартир учасникам Фонду він спочатку виписує розрахунки корегувань податкових зобов'язань до податкових накладних на раніше нараховані суми, а потім податкові накладні на ім'я одержувача квартири на всю її вартість.

Податковий кредит забудовник відображає на загальних підставах, дотримуючись вимог пп. 7.4.1 Закону «Про ПДВ», з урахуванням податкових накладних, отриманих від постачальників (підрядників) [61, с. 73].

3.2. Облік пайового будівництва

Договір про участь на паях у будівництві може бути укладений між фізичними і юридичними особами за умови об'єднання фінансових, трудових і матеріальних ресурсів з метою виконання певних будівель-

них робіт, а саме — будівництва нежитлового об'єкта. Сторони договору самостійно визначають розмір частки кожного в майбутньому об'єкті будівництва і, відповідно, витрати. У договорі в обов'язковому порядку повинні бути чітко визначені обов'язки кожного з пайовиків.

Так, один з учасників надає земельну ділянку, другий — займається дозвільною й проектною документацією, третій — фінансує придбання будівельної техніки, четвертий забезпечує матеріальними ресурсами і відповідає за будівництво і т.п. Договір на участь на паях у будівництві укладається в простій письмовій формі і містить всі необхідні звичайні реквізити договору: строки, ціну, права, обов'язки й відповідальність пайовиків. Зазвичай, один з пайовиків виступає замовником, інші — інвесторами. Але, побудований об'єкт буде перебувати в загальній пайовій власності.

Після завершення будівництва побудований об'єкт необхідно ввести в експлуатацію. Для цього потрібно одержати паспорт об'єкта в генерального проектувальника об'єкта будівництва. Паспорт разом з іншими документами розглядається приймальною комісією. Після підписання комісією акту приймання об'єкта в експлуатацію паспорт передається до органу містобудування й архітектури для затвердження. Одна копія затвердженого паспорта залишається в архіві, другий екземпляр копії передається підрядникові, а оригінал — замовникові. Інспекція державного архітектурно-будівельного контролю за заявою замовника призначає комісію у складі: представники інспекції, замовника, генпідрядника, страхової компанії, місцевої влади для перевірки й приймання об'єкта.

Форма Акта про готовність об'єкта до експлуатації затверджена Наказом Міністерства регіонального розвитку і будівництва України «Про затвердження форм свідоцтва про відповідність побудованого об'єкта проектною документацією вимогам державних стандартів, будівельних норм і правил, заяви замовника об'єкта будівництва, акту готовності об'єкта до експлуатації» [32].

Акт є підставою для видачі державною інспекцією замовникові — основному пайовикові свідоцтва про відповідність побудованого об'єкта проектною документацією, вимогам Держстандартів, будівельним нормам і правилам. Потім основний пайовик передає за актами приймання-передавання іншим пайовикам приналежні їм частки для самостійного оформлення свідоцтва в органах місцевого самоврядування права власності на побудований об'єкт. Право власності за Законом № 1952 підлягає державній реєстрації [68, с. 49].

Залежно від способу ведення будівництва — підрядного, коли пайовик отримує кошти від інших пайовиків у сумі, необхідній для будівництва їхніх часток об'єкта, та посередницького, котрий припускає для виконання будівельних робіт залучення основним пайовиком будівельних організацій, а сам виконує винятково функції посередника.

У першому випадку в основного пайовика кошти, отримані на фінансування будівництва від інших пайовиків, включаються до валового доходу, що призведе до збільшення податкових зобов'язань по ПДВ.

Витрати на будівництво об'єкта розподіляються пропорційно частці учасників договору. Але сума витрат, що відносяться на будівництво власної частини об'єкта, не відносяться до валових витрат, тому що буде включена до первісної вартості об'єкта основних фондів групи 1 або віднесена до валових витрат (якщо мова йде про об'єкт для продажу). Право на податковий кредит по ПДВ основний пайовик має в загальному порядку; сума витрат, що відносяться на будівництво не своєї частини об'єкта, включається до складу валових витрат за правилом першої події (пп. 5.2.1, п. 11.2 Закону «Про прибуток»).

У пайовиків-інвесторів на етапі будівництва валових витрат немає. Право на податковий кредит по ПДВ у них виникає також у звичайному порядку. Після оформлення права власності на свою частку та уведення об'єкта будівництва в експлуатацію пайовик зможе збільшити: або балансову вартість об'єкта основних фондів групи 1 (якщо ціль будівництва — створення об'єкта основних засобів, призначених для використання в господарській діяльності); або валові витрати, якщо об'єкт будівництва планується для продажу. Більш докладно облік у сторін договору розглянуто на прикладі 1 [71, с. 53].

ПРИКЛАД 1. Два підприємства А і Б ухвалили рішення щодо пайового будівництва і уклали договір. Відповідно до договору, учасник А виступає в ролі замовника для одержання дозвільної документації і веде будівництво. При цьому:

частка підприємства А — 60 % від вартості об'єкта;

частка підприємства Б — 40 % від вартості об'єкта.

Облік операцій за договором про пайове будівництво відображається у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗА ДОГОВОРОМ ПРО ПАЙОВЕ БУДІВНИЦТВО

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
1. Облік операцій підприємства А						
1	Отримано аванс від учасника Б для фінансування будівництва (40 % від вартості об'єкта)	311	681	40 000,00	33333,33	—
2	Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ	643	641	6666,67	-	-

Продовження табл. 3.1

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
3	Перераховано оплату:			60 000,00	—	20 000,00 (40 %)
	— за ТМЦ	631	311			
	— послуги			30 000,00	—	10 000,00 (40 %)
4	Відбито податковий кредит по ПДВ	641	644	15 000,00	-	-
5	Оприбутковані ТМЦ	20	631	50 000,00	-	-
	послуги	23	631	25 000,00		
6	Відбито розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	644	631	15 000,00	-	-
7	Списано матеріали на будівництво об'єкта	23	20	50 000,00	—	20000,00 (п. 5.9)
8	Нараховані: — зарплата працівникам, зайнятим на будівництві	23	66	10 000,00	-	4 000,00 (40 %)
	— відрахування на зарплату у ФСС (умовно)	23	65	4000,00	—	1 600,00 (40 %)
9	Виплачено зарплату будівельникам	66	301	10 000,00	-	-
10	Перераховано внески до ФСС	65	311	4000,00	-	-
11	Виконано комплекс будівельних робіт	151	23	89 000,00	-	-
12	Уведена в експлуатацію своя частина об'єкта (60 %)	103	151	53 400,00	-	-
13	Передано пайовикові Б 40 % об'єкта будівництва	377	151	35 600,00	2266,67	-
14	Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ	377	641	453,33	-	-
15	Відбито розрахунки за податковими зобов'язаннями по ПДВ	377	643	6666,67	—	—
16	Отримано доплату від учасника Б після остаточного розрахунка	311	377	2720,00	—	—
17	Зроблено залік заборгованостей	681	377	40 000,00	-	-

Закінчення табл. 3.1

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
2. Операції підприємства Б						
1	Перераховано аванс пайовикові А на фінансування будівництва	377	311	40 000,00	—	—
2	Відбито податковий кредит з ПДВ	641	644	6 666,67	—	—
3	Оформлено акт приймання-передавання частини об'єкта	151	685	35 600,00	—	—
4	Відбито податковий кредит з ПДВ	641	685	453,33	—	—
5	Відбито розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	644	685	6 666,67	—	—
6	Зроблено остаточний розрахунок з пайовиком А	685	311	2720,00	—	—
7	Зроблено залік заборгованостей	685	377	40000,00	—	—

Після завершення будівельних робіт і проведення остаточного розрахунка з'ясується, що вартість об'єкта виявилася дорожче, ніж планувалося (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

ВАРТІСТЬ ЗАВЕРШЕНОГО ОБ'ЄКТА БУДІВНИЦТВА, грн

Учасник	Вартість без ПДВ	ПДВ	Загальна вартість
01	02	03	04
Підприємство А	53 400	10 680	64 080
Підприємство Б	35 600	7 120	42 720
Разом	89 000	17 800	106 800

При другому способі ведення будівництва основний пайовик відображає кошти, отримані від інших пайовиків, як збільшення поточних або довгострокових зобов'язань (залежно від строку будівництва). Витрати на будівництво він акумулює за дебетом субрахунка 151 «Капітальне будівництво». При оформленні акту приймання-передавання частин побудованого об'єкта пайовикам цей рахунок закривається в сумі, пропорційній їхнім часткам.

Пайовики — інвестори враховують передані основному пайовикові кошти, залежно від строків будівництва, як поточну або довгострокову дебіторську заборгованість. Якщо побудований об'єкт відповідає критеріям основних засобів, зазначеним у п. 4 П(С)БО 7, то в бухгалтерському обліку пайовика частина будинку визнається об'єктом основних засобів. Якщо нерухомість споруджувалася для продажу, об'єкт враховується як запаси.

ПРИКЛАД 2 [71, с. 54]. Два підприємства А і Б ухвалили рішення щодо пайового будівництва і уклали договір. Підприємство А, відповідно до договору, виступає в ролі замовника. Вартість будівництва 106 800 грн (у т.ч. ПДВ будівництва — 17 800 грн). При цьому:

- частка підприємства А — 60 % від вартості об'єкта;
- частка підприємства Б — 40 % від вартості об'єкта.

Відображення в обліку виконаних підприємствами операцій наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

**ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ
НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БУДІВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА**

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
Облік у підприємства А						
1	Отримано аванс від учасника Б для фінансування будівництва (40 % вартості об'єкта)	311	681	42 720	—	—
2	Перераховані генпідрядникові коштів для ведення будівництва: — власні (підприємства А)	371	311	64 080		
	— підприємства Б			42 720	—	—

Закінчення табл. 3.3

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік			Податковий облік	
		Д-т	К-т	Сума	ВД	ВВ
1	2	3	4	5	6	7
3	Відбито податковий кредит з ПДВ	641	644	17 800	—	—
4	Відбито витрати на будівництво відповідно до часток: — 60 % підприємства А	151	631	53 400	—	—
	— 40 % підприємства Б			35 600	—	—
5	Відбито розрахунки за податковим кредитом	644	631	17 800	—	—
6	Зроблено залік заборгованостей на суму авансових платежів	631	371	106 800	—	—
7	Передано пайовикові Б 40 % об'єкта будівництва	377	151	35 600	—	—
8	Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ	377	641	7 120	—	—
9	Зроблено залік заборгованостей	681	377	42 720	—	—
10	Уведена в експлуатацію своя частина об'єкта (60 %)	103	151	53 400	—	—
Облік у підприємства Б						
1	Перераховано аванс пайовикові А на фінансування будівництва	377	311	42 720	—	—
2	Оформлено акт приймання-передавання частини об'єкта	151	685	35 600	—	—
3	Відбито податковий кредит з ПДВ	641	685	7 120	—	—
4	Уведена в експлуатацію частина об'єкта (60 %)	103	151	35 600	—	—
5	Зроблено залік заборгованостей	685	377	42 720	—	—

3.3. Облік спільної діяльності

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», спільна діяльність це господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, що є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмового договору між ними [45].

Договір про спільну діяльність (СД) укладають юридичні або/і фізичні особи з метою будівництва житлових і нежитлових об'єктів на умовах, що кожен з учасників робить свій внесок (грошовими і основними засобами, нематеріальними активами, запасами й т.п.) для одержання у власність частини нерухомості у зведеному об'єкті або прибутку від спільно побудованої нерухомості.

Згідно зі ст. 1135 Цивільного кодексу [18], вести справи можуть: спільно всі учасники; один або декілька учасників; кожен учасник від імені СД. Виходячи з особливостей податкового законодавства, щоб уникнути можливих проблем, доцільніше вибрати варіант ведення спільних справ одним учасником — так званим уповноваженим учасником, якому інші учасники повинні видати доручення. Саме він буде вести податковий і бухгалтерський облік операцій, виконаних у процесі СД.

У договорі повинні бути прописані всі умови і у тому числі порядок підтвердження учасниками власності їхніх внесків, реальна їхня оцінка й строки внесення внесків, які вважаються загальною власністю спільного підприємства.

Порядок документального оформлення прав на нерухомість залежить від того, яку мету поставили учасники СД. Розглянемо в таблиці 3.4 дві згадані вище цілі [65, с. 58].

Таблиця 3.4

ПОРЯДОК ДОКУМЕНТУВАННЯ ПРАВ НА НЕРУХОМІСТЬ

№ п/п	Назва етапу	Пояснення
		Ціль СД — придбання кожним учасником частини об'єкта нерухомості. Ціль досягнута в момент підписання акту про розподіл площ. Від цього моменту СД припиняється
1	Введення об'єкта в експлуатацію	Уповноважений учасник СД або забудовник, з яким укладений відповідний договір, оформляє свідоцтво про відповідність побудованого об'єкта проектної документації відповідно до Порядку № 923[27]. Для цього уповноважений учасник звертається із заявою до відповідного органу ДАБК, потім створюється приймальна комісія. За результатами роботи комісії складається акта готовності об'єкта до експлуатації, на підставі якого вповноважений учасник СД одержує свідоцтво про відповідність побудованого об'єкта (форми заяви, акту та свідоцтва затверджені Наказом № 575)[23].

Закінчення табл. 3.4

№ п/п	Назва етапу	Пояснення
2	Передавання кожному учасникові СД його частини нерухомості за актом розподілу площ	Форма такого акта законодавством не передбачена. Він складатиметься довільно із зазначенням всіх необхідних реквізитів і підписується всіма учасниками СД
3	Оформлення права власності на нерухомість кожним учасником СД	Порядок оформлення встановлений п. 6.1 Тимчасового положення № 7/5. Щоб одержати свідоцтво про право власності відповідного органу місцевого самоврядування, необхідно подати, зокрема, документи, що підтверджують права на землю під забудову, договір про СД, акт уведення в експлуатацію, акт розподілу площ
4	Реєстрація права власності в БТІ	Право власності на нерухомість виникне в кожного учасника СД із моменту державної реєстрації права власності на підставі ч. 2 ст. 331 ЦК [18].
Ціль СД — одержання прибутку від спільно побудованої нерухомості. Ціль досягнута в момент розподілу прибутку між учасниками СД. Із цього моменту СД припиняється		
1	Уведення об'єкта в експлуатацію	Здійснюється уповноваженим учасником або забудовником, з яким укладений відповідний договір, відповідно до Порядку № 923 [27].
2	Оформлення права власності на об'єкт нерухомості вповноваженим учасником СД (збудовником) на себе	Оформляється з урахуванням вимог Тимчасового положення № 7/5 (одержання свідоцтва про право власності відповідного місцевого органу виконавчої влади)
3	Реєстрація права власності в БТІ вповноваженим учасником СД (збудовником)	Здійснюється органами БТІ
4	Продаж об'єкта нерухомості	Укладається договір купівлі-продажу нерухомості між уповноваженим учасником від імені СД і третіми особами. Такий договір підлягає нотаріальному посвідченню, державній реєстрації згідно зі ст. 657 ЦК. Право власності переходить до покупців з моменту державної реєстрації договору (ч. 4 ст. 334 ЦК). Реєстрація договорів провадиться державними нотаріальними конторами й приватними нотаріусами відповідно до Тимчасового порядку № 671 [21].
5	Розподіл прибутку від продажу об'єкта нерухомості	Здійснюється відповідно до умов договору

Згідно з п. 19 П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», кожен учасник спільної діяльності без створення юридичної особи відображає у своїх обліко-

вих регістрах (на окремих рахунках аналітичного обліку) і фінансової звітності: активи, використані в спільній діяльності, які він контролює, або свою частку в спільно контрольованих активах; зобов'язання, які він узяв для здійснення цієї діяльності; свою частку в будь-яких зобов'язаннях, узятих разом з іншими учасниками щодо цієї діяльності; дохід або видатки, придбані в процесі спільної діяльності [45].

Кожен учасник СД володіє певною часткою отриманого результату, тому створюваний об'єкт нерухомості будується для себе й усі витрати на його будівництво в СД ураховуються на субрахунку 151 «Капітальне будівництво». По закінченню робіт можливий такий розвиток подій: об'єкт переходить у власність приватників СД; готові квартири реалізуються, а учасники СД одержують при її припиненні свої внески й розподілений прибуток.

Бухгалтерський облік СД веде вповноважений учасник. Він також оформляє первинні документи й договори із третіми особами (підрядниками, постачальниками, покупцями й ін.). Для розрахунків з СД учасники зазвичай використовують такі субрахунки: 3779 «Розрахунки по внесках у спільну діяльність»; 3778 «Розрахунки по поточних операціях зі спільною діяльністю» [61, с. 62].

Порядок податкового обліку результатів СД визначений п. 7.7 Закону про прибуток і Наказом ДПАУ «Про затвердження форми Звіту про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, Порядку його складання, Порядку ведення податкового обліку результатів спільної діяльності» [30]. Уповноважений СД є платником ПДВ і податку на прибуток на загальних підставах, тому договір реєструється в податковій інспекції.

У бухгалтерському обліку операції з передавання учасниками своїх часток у вигляді активів (крім коштів) відображаються як звичайний продаж (виторг) з нарахуванням зобов'язань по ПДВ (з наданням податкової накладної) наступними записами за Дебетом рахунка 3779 і Кредиту рахунків 205 — на суму будматеріалів, 122 — на право користування земельною ділянкою і 641 — зобов'язання по ПДВ.

У бухгалтерському обліку уповноваженому СД одержання таких активів показують як звичайне надходження матеріальних цінностей із включенням їхньої вартості до валових витрат і податкового кредиту по ПДВ (податкова накладна), винятки становлять необоротні активи, що підлягають амортизації такими записами:

Дебет рахунка 201, 122, 641 і кредит рахунка 685.

На суму перерахованих учасниками грошей — за Дебетом 3779 і Кредитом 311 та надійшовши від учасників грошових внесків уповноважених — за Дебетом 311 і Кредитом 685. У податковому обліку рух грошей не відображають.

В обліку уповноваженому отримані активи від учасників відображаються на окремих аналітичних рахунках.

Усі витрати пов'язані з СД, збираються за Дебетом рахунка 151 у кореспонденції із Кредитом рахунків — 206, 133, 371, 311.

Організаційні витрати по будівництву — утримування адміністрації (зарплата, відрахування до соціальних фондів), платежі до бюджету, заборгованість кредиторам і т.п. збираються уповноваженим за дебетом рахунка 92 у кореспонденції із кредитом рахунка 685, з подальшим розподілом сум між учасниками, відповідно до їх пайовій участі. На ці суми в обліку учасників робиться запис — за дебетом 3778 і кредитом рахунків — 66, 65, 64, 63. По закінченню будівництва й передаванні в експлуатацію уповноважений закриває всі витрати, пов'язані зі СД, — на собівартість будівництва — за дебетом 286 і кредитом 151 і на суму організаційних витрат — за дебетом 79 і кредитом 92.

З передаванням об'єкта припиняється спільна діяльність. Учасники одержують від уповноваженого у власність ту частину об'єкта, що відповідає їхнім внескам.

Ці операції будуть відбиті як продаж кожному з учасників з урахуванням собівартості й прибутку за дебетом рахунка 685 і кредитом рахунків 286, 641(податкові зобов'язання) і 719. Далі за загальною схемою розрахунка фінансових результатів уповноважений визначає суму, яка підлягає оподаткуванню, та суму після оподаткування, що розподіляється і перераховується учасникам, відповідно до їхніх часток.

Кожен з учасників на отримані об'єкти дебетує рахунок 28 (на суму собівартості плюс дохід) і 641(податковий кредит) із кредиту рахунка 3779 і рахунок 311 у кореспонденції із кредитом рахунка 3778 — на суму розподіленого прибутку.

Якщо об'єкти не передають учасникам, а оформляють як спільну власність учасників СД, то їхній подальший продаж є продажем окремих об'єктів нерухомості (перша поставка житла). При продажу квартири третім особам СД відображає валовий дохід і валові витрати (якщо вони не були відбиті раніше).

СД виписує податкові накладні учасникам (покупцям квартир), нараховуючи податкові зобов'язання по ПДВ при поставці квартир. Після реалізації квартир учасник СД одержує гроші, у тому числі повернення суми внеску й прибуток. Прибуток не включається до складу валового доходу учасника, якщо вже обкладався податком на прибуток у СД (пп. 4.2.11, 4.2.12 Закону «Про прибуток») [61, с. 66].

3.4. Облік інвестицій у вигляді облігацій

З метою залучення інвестицій забудовник житла має право запропонувати інвесторові викупити в нього облігації, емісію яких проводять від-

повідно до Положення «Про порядок випуску облігацій підприємств», затвердженого рішенням Держкомісії з цінних паперів і фондового ринку України [51].

У Законі України «Про цінні папери і фондовий ринок» зроблено визначення облігації — це цінний папір, що засвідчує внесення грошей її власником, визначає відносини позики між власником облігації і емітентом, підтверджує зобов'язання емітента повернути власникові облігації її номінальну вартість у строк, передбачений умовами розміщення облігацій [15].

З метою фінансування об'єктів житлового будівництва випускають цільові облігації. Такі облігації повинні бути винятково іменними, і можуть бути випущені в документарній або бездокументарній формі, загальна номінальна сума емісії цільових облігацій не може перевищувати вартість будівництва об'єкта за затвердженою проектною документацією.

Емітент облігацій зобов'язаний щокварталу протягом строку їхнього розміщення і обороту звітувати перед ДКЦПФР, подаючи звіти про фінансовий стан емітента і про стан будівництва об'єкта [65, с. 77].

За згоди інвестора придбати облігації емітент укладає договір купівлі-продажу облігацій, номінальна вартість яких відповідає вартості приміщення, яке будується для інвестора. Витрати з виготовлення бланків облігацій, на послуги реєстратора, держмити, публікацію інформації про їхнє розміщення визнаються валовими витратами. У бухгалтерському обліку вартість бланків відображають за дебетом рахунків 209 і 641 (ПДВ, за наявності податкової накладної) у кореспонденції з рахунком 685, а витрати списують у дебет рахунка 952 «Інші фінансові витрати» із кредиту рахунків 685, 642.

У бухгалтерському обліку цільові облігації під житлове будівництво відображаються так:

- облігації, строк погашення яких перевищує один рік, ураховуються на субрахунку 521 «Зобов'язання по облігаціях» (при продажу облігацій із премією або дисконтом використовуються субрахунки 522 «Премія по випущених облігаціях» або 523 «Дисконт по випущених облігаціях»). Якщо до дати погашення таких облігацій залишається не більше 12 місяців, їхня вартість із субрахунка 521 переводиться на субрахунок 611 «Поточна заборгованість по довгострокових зобов'язаннях у національній валюті»;

- облігації, випущені на строк не більше 12 місяців, відображаються на субрахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» (облігації з таким строком погашення майже ніколи не випускаються, оскільки витрати на їхній випуск дуже великий і при короткострокових запозиченнях себе не виправдовують) [64, с. 81].

Отримані кошти від розміщення облігацій відображають за дебетом рахунка 311 із кредитуом 521. Операції з емісії цінних паперів не є

об'єктом обкладання ПДВ. Одночасно списується вартість бланків облігацій на інші фінансові витрати — дебет рахунка 952 і кредит рахунка 209.

Усі витрати пов'язані з будівництвом, забудовник відображає в дебеті субрахунка 151 «Капітальне будівництво», 641 (ПДВ) із кредиту рахунків: 205, 66, 65, 63, 685, 13. Житло, яке мають передати інвесторів, відображається за дебетом субрахунка 286 «Необоротні активи і групи вибуття, що втримуються для продажу» із кредиту рахунка 151. Факт передавання є реалізацією, а в податковому обліку відображають валовий дохід, валові витрати і зобов'язання по ПДВ від номінальної вартості облігацій. Реалізація: дебет рахунка 361 із кредиту рахунка 712 і дебет рахунка 712 у кредит рахунка 641.

Одночасно списуються необоротні активи із кредиту рахунка 286 у дебет рахунка 943 «Собівартість реалізованих активів виробничих запасів». Погашення зобов'язань з облігацій — дебет рахунка 521 або 611 кредит рахунка 361. Інвестор може придбати облігації як при первинному розміщенні, так і на вторинному ринку (у торговців цінними паперами) за номіналом, або за ринковою вартістю (з дисконтом або премією). На думку ДПАУ, у цінопаперовому обліку витрати на придбання облігацій повинні відображатися тільки в момент одержання доходів від їхнього продажу (погашення). Через неоднозначність законодавства рекомендуємо інвесторів дотримуватися позиції ДПАУ. Облігації зараховуються на баланс за вартістю придбання, а надалі їхня балансова вартість визначається залежно від цілей придбання [45].

Якщо вони втримуються до погашення, то враховуються за амортизаційною вартістю. Це значить, що дисконт або премія за облігаціями повинні амортизуватися протягом строку обігу облігацій до моменту її погашення (п. 10). Якщо втримуються для продажу — балансова вартість визначається по їхній справедливій вартості, а якщо останню встановити неможливо, то за собівартістю з урахуванням зменшення їхньої корисності (п. 8, 9) [64, с. 82].

У бухгалтерському обліку вартість придбаних облігацій відображається за дебетом субрахунків 143 «Інвестиції незв'язаним сторонам», 142 «Інші інвестиції зв'язаним сторонам», якщо строк облігацій перевищує 12 місяців, якщо менше 12 місяців, то на субрахунку 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» у кореспонденції із кредитом рахунка 311. Для забезпечення вірогідності обліку цільових облігацій рекомендуємо амортизувати премію або дисконт за ними рівними частинами наприкінці кожного кварталу (на дату річного й проміжного балансів) протягом періоду з моменту їхнього придбання й до моменту погашення [64, с. 85].

В обліку суми амортизації варто відображати за дебетом рахунка 143 і кредиту рахунка 733 на суму дисконту. На суму премії дебетувати рахунок 952 і кредитувати рахунок 143. Якщо об'єкт, надійшов внаслідок погашення облігацій буде використовуватися в господарській

діяльності інвестора то дебетується субрахунок 103 «Будинки і спорудження» і 641 на суму ПДВ (за наявності податкової накладної), але якщо ухвалено рішення про реалізацію об'єкта то 281 «Товари» у кореспонденції із кредиту рахунка 63. Саме погашення заборгованості за облігаціями (за номіналом — дебет рахунка 63 і кредит рахунка 352, у випадку якщо строк погашення був більше року й вартість облігацій була переведена з довгострокової в поточну (дебет рахунка 352 і кредит рахунка 142 або 143).

Якщо інвестор продає облігації на вторинному ринку, то в податковому обліку відображаються коштовно-паперові доходи в сумі продажної вартості облігацій (п. 7.6 Закону про прибуток). Якщо підприємство, керуючись роз'ясненнями ДПАУ, у момент придбання облігацій не відбило цінопаперові витрати, то це потрібно зробити одночасно з визнанням доходу від продажу облігацій. Що стосується обкладання ПДВ, то якщо облігації продаються за кошти або міняються на інші цінні папери, то ПДВ не нараховується (пп. 3.2.1 Закону про ПДВ). У випадку обміну облігацій на будь-які інші цінності (крім обміну на житло при їхньому погашенні) на їхню вартість нараховується ПДВ. У бухгалтерському обліку при реалізації облігацій відображається дохід за кредитом субрахунка 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій», а їхня балансова вартість списується на дебет субрахунка 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» [64, с. 83].

Питання для контролю знань

1. Назвіть джерела формування фонду фінансування будівництва?
2. Які способи обліку паїв використовують у будівництві?
3. На якому бухгалтерському рахунку зазначають виконання зобов'язань за договором з управителем Фонду?
4. Хто веде облік спільної діяльності у будівництві?
5. Чиї зобов'язання відображають на забалансовому рахунку 03 «Контрактні зобов'язання»?
6. У якому разі прибуток учасника СД не включається до складу валового доходу?
7. Чи є об'єктом обкладання ПДВ операції за інвестиціями у вигляді облігацій?
8. На якому субрахунку треба відобразити вартість облігацій, якщо до дати їх погашення залишається не більше 12 місяців?
9. Що означає кореспонденція рахунків: дебет субрахунка 286 «Необоротні активи і групи вибуття, що втримуються для продажу», кредит субрахунка 151?
10. Яка різниця між дисконтом і премією та хто їх амортизує?

Розділ 4

ОБЛІК НЕОБОРОТНИХ, ОБОРОТНИХ АКТИВІВ І РОЗРАХУНКІВ

4.1. Склад і оцінка основних засобів

Підприємства будівництва у своїй діяльності використовують активи, які, як очікується, призведуть до отримання економічних вигод. За їх участю в операційному циклі підприємства активи поділяють на необоротні і оборотні. Студенти, при вивченні дисципліни «Фінансовий облік» вже вивчали такі активи, тому зараз, у стислій формі нагадаємо загальні положення та більш детально зупинимось на об'єктах, притаманних тільки будівельним підприємствам.

Склад і оцінка основних засобів. Необоротні активи можуть надходити на підприємство як внески засновників до статутного капіталу, придбані підприємством за плату, або в порядку обміну, збудовані, дообладнані, безоплатно одержані від інших підприємств, одержані в оренду чи інше.

Матеріальні активи, які використовуються в процесі виробництва, надання послуг, здавання в оренду іншим особам, здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, та очікуваний строк їх корисного використання (експлуатації) більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік), називають основними засобами.

За Державним класифікатором України (КОФ), основні фонди поділяються на 3 групи:

- перша — будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої;
- друга — транспортні засоби, у т. ч. вантажні та легкові автомобілі, меблі, конторське (офісне) обладнання; побутові електромеханічні прилади та інструменти; інформаційні системи, у т. ч. електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичної обробки інформації;
- третя — інші основні фонди, які не ввійшли до групи 1 і 2, у т. ч. сільськогосподарські машини та обладнання, робочу та продуктивну худобу, а також багаторічні насадження.

КОФ побудована за ієрархічним методом класифікації з використанням послідовної системи кодування [57, с. 2]. Кожна позиція в КОФ вміщує шести розрядний цифровий код та найменування відповідних класифікаційних групвань.

	Група	— X
	Підгрупа	— X
	Клас	— XX
Тип		— XX

Наприклад, КОФ 110201 — група 1 «Будівлі, споруди, їх структурні компоненти та передавальні пристрої»; підгрупа 1 «Будинки, будівлі»; клас 02 «Будинки та споруди нежитлові»; тип 01» Склади та споруди виробничі універсальні одноповерхові».

Або КОФ 210303 — група 2 «Транспортні засоби, у т. ч. вантажні та легкові автомобілі; меблі, офісне обладнання, побутові електромеханічні прилади та інструменти; інформаційні системи, у т. ч. електронно-обчислювальні та інші машини для автоматичної обробки інформації; підгрупа 1 — «Засоби транспортні, у т. ч. вантажні та легкові автомобілі»; клас 03 «Автомобілі спеціалізовані»; тип 03 «Автокрани».

Класифікація основних фондів є складовою частиною державної системи класифікації і кодування техніко-економічної та соціальної інформації (ДСК ТЕСІ). Вона призначена для використання в автоматизованих системах управління для вирішення таких питань:

- організації систематичного обліку і звітності в частині основних фондів;
- проведення робіт з перепису, оцінки та переоцінки обсягів складу і стану основних фондів;
- здійснення міжнародних зіставлень по структурі та стану основних фондів;
- визначення розрахунків економічних показників, у т. ч. фондомісткість, фондоозброєність, фондівіддачу тощо.

За характером використання основні засоби поділяють на діючі, недіючі (консервація окремих цехів) та запасні (в резерві). Діючі можуть бути в оренді.

За функціональним призначенням розрізняють виробничі і невиробничі основні засоби.

За ознакою приналежності: власні (з різних джерел інвестування) й орендовані.

За цільовим призначенням: матеріальне забезпечення, виробництво, збут, управління.

Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи наведені у П(С)БО 7 «Основні засоби» [44], обов'язкові до застосування на підприємствах будівництва.

Основні засоби — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк

корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) (за податковим законодавством — за вартістю більш 1000 грн за од.) за станом на 1 січня 2010 року.

З метою бухгалтерського обліку основні засоби класифікуються за такими групами: основні засоби, незавершені капітальні інвестиції і інші необоротні матеріальні активи.

Основні засоби: інвестиційна нерухомість, земельні ділянки; капітальні витрати на поліпшення земель; будинки, споруди та передавальні пристрої; машини та обладнання; транспортні засоби; інструменти, прилади, інвентар (меблі); тварини; багаторічні насадження; інші основні засоби.

Незавершені капітальні інвестиції — витрати на будівництво, придбання і поліпшення об'єктів необоротних активів, з початку і до завершення робіт та вводу в експлуатацію.

Інші необоротні матеріальні активи: бібліотечні фонди; малоцінні необоротні матеріальні активи; тимчасові (нетитульні) споруди; природні ресурси; інвентарна тара; предмети прокату; інші необоротні матеріальні активи, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. **Первісна вартість** — це їхня історична (фактична) собівартість у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних матеріальних активів.

Одиницею обліку основних засобів є об'єкт. Це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього або окремих конструктивно відокремлений предмет, що призначений для виконання певних самостійних функцій, чи відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів одного або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс — певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно.

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

- суми, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційних зборів, державного мита та аналогічні платежі, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням прав на об'єкт основних засобів);
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);

- витрат зі страхуванням ризиків доставки основних засобів; витрат на установку, монтаж, налагодження основних засобів;
- забезпечення під майбутні витрати, пов'язані з демонтажем;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання. Згідно зі Стандартом 19 «Об'єднання підприємств», справедлива вартість — сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплати обов'язку у результаті операції між усвідомленими, зацікавленими незалежними сторонами [41].

Первісною вартістю основних засобів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Первісна вартість об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних активів, товарів, готової продукції тощо дорівнює її собівартості, яка визначається згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [42] та 16 «Витрати» [43].

Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів. Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісною вартістю об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкту з включенням різниці до витрат звітного періоду. Подібний об'єкт — об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливую вартість.

Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добування, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта. Первісна вартість основних засобів зменшується у зв'язку з частковою ліквідацією об'єкта основних засобів.

Первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (або частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. Основні засоби, отримані внаслідок обміну, оцінюються за справедливою вартістю тільки в разі, коли обмінна операція мала комерційний характер.

Інвестиційна нерухомість може обліковуватися за первинною вартістю з урахуванням амортизації лише до тієї дати балансу, на яку підприємством здійснені заходи з визначення її справедливої вартості. Об'єкти, які підпадають під поняття інвестиційної нерухомості, а також необоротних активів, утримуваних для продажу, з метою обліку слід відокремлювати від об'єктів основних засобів.

До інших видів оцінки можна віднести відновлювальну (оцінка основних засобів у сучасних умовах, за діючими цінами); залишкову вартість основних засобів (первісна (відновлена) за вирахуванням зносу); переоцінену вартість (вартість необоротних активів після їх переоцінки).

Завдання бухгалтерського обліку основних засобів у будівництві:

- правильна оцінка та своєчасне, документальне оформлення відображення в обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення (з однієї ділянки будівництва на іншу), використання, вибуття;
- щомісячне (звітний період) відображення в обліку зносу основних засобів;
- своєчасне відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів та переоцінки;
- визначення результатів від ліквідації, а також збитків від списання об'єктів, що вибули з експлуатації;
- контроль за їх наявністю, виявленням нестачі, псуванням та своєчасним покаранням винних.

4.2. Документальне супроводження операцій руху основних засобів

Незалежно від джерел надходження, основні засоби оформлюють типовими формами первинної облікової документації, затверджених Наказом Мінстату України «Про затвердження типових форм первинного обліку» [28] і наказом Міністерства фінансів України Положенням «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» № 88 [25].

Форма ОЗ-1 «Акт приймання-передавання (внутрішнього переміщення) основних засобів» застосовується для оформлення збереження до складу основних засобів окремих об'єктів, для обліку введення їх в експлуатацію; для оформлення внутрішнього переміщення основних засобів з одного об'єкта до іншого, а також для включення їх зі складу основних засобів при передаванні іншому підприємству.

При отриманні (купівлі) основних засобів акт складає комісія, яка призначається розпорядженням (наказом) керівника підприємства. Акт складається в одному примірнику на кожен окремий об'єкт. Складання загального акта, яким оформлюється приймання декількох об'єктів основних засобів, дозволяється лише при обліку господарського інвентарю, інструментів, обладнання і т. п., якщо ці об'єкти однотипні, мають однакову вартість та прийняті в одному календарному місяці.

Для оформлення приймання-здавання основних засобів із ремонту, реконструкції та модернізації застосовується «Акт приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів» за ф. ОЗ-2.

При передаванні основних засобів іншому підприємству акт складається в двох примірниках за ф. ОЗ-3 (для підприємства, яке отримує

і яке здає основні засоби). При оформленні внутрішнього переміщення основних засобів акт також складається у двох примірниках у тому відділі, який здає основні засоби.

Форма передбачає: найменування об'єкта, рік спорудження або дату випуску підприємством, коротку характеристику об'єкта, його первісну вартість, присвоєний інвентарний номер, місце використання та інші відомості, необхідні для аналітичного обліку основних засобів. Списання автомобільного транспорту при їх ліквідації оформлюють типовою формою ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів». У будівництві обов'язково на будівельні машини використовують акт за формою ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини».

Акти приймання-передавання основних засобів після їх оформлення та затвердження керівником підприємства передаються до бухгалтерії і зберігаються в окремій папці протягом терміну експлуатації — 3-х років і одного місяця після списання з обліку за умови, якщо за цей термін діяльності проведена документальна перевірка.

На кожен об'єкт основних засобів на основі приймально-здавального акта заповнюється інвентарна картка типової форми в одному примірнику (ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»). Кожному об'єкту основних засобів присвоюється інвентарний номер (КОФ плюс два-три порядкових знака праворуч). Інвентарний номер зберігається за об'єктом протягом Разом періоду його експлуатації на цьому підприємстві. Він проставляється в усіх первинних документах, що оформляють наявність і рух об'єкта.

Форма ОЗ-6 застосовується для аналітичного обліку та узагальнення інформації про всі типи основних засобів на підприємстві. Форма містить у собі дані про технічні особливості об'єкта, вартість, норми амортизації, ремонти, внутрішнє переміщення та ін. Традиційно ведеться в одному примірнику в бухгалтерії. Інвентарні картки створюють інвентарну картотку з основних засобів. Заповнені інвентарні картки обліку руху основних засобів реєструються в описі форми ОЗ-7 «Опис інвентарних карток по обліку основних засобів». Ця форма складається в одному примірнику в бухгалтерії з метою контролю за збереженням карток.

Для обліку руху основних засобів за класифікаційним групам застосовують ф. ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів».

Підприємства які мають невелику кількість основних засобів, можуть обліковувати їх в інвентарній книзі.

Кожен об'єкт закріплюється за матеріально відповідальною особою.

Для обліку кожного об'єкта основних засобів по матеріально відповідальних особах застосовують форму ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів». Дані, що містяться в цій формі, повинні бути тотожними із записами в інвентарних картках обліку основних засобів.

Загальна схема організації обліку і контролю при застосуванні типових форм, наведена на рисунку 4.1.

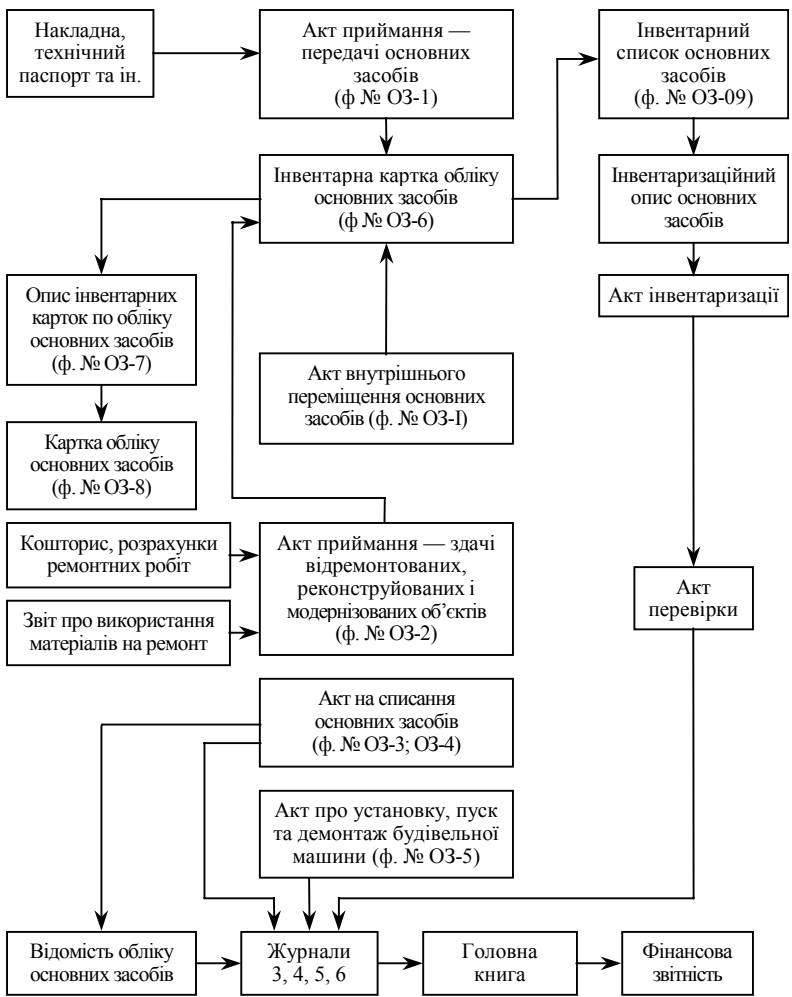


Рис. 4.1. Загальна схема організації обліку і контролю при застосуванні типових форм

При передаванні об'єктів основних засобів в операційну оренду оформляється договір оренди орендодавця та орендаря. Орендарю видається копія інвентарної картки об'єкта на підставі акта приймання-передавання за формою ОЗ-1. При передаванні в фінансову оренду об'єкта, окрім договору та акту складається розрахунок фінансових

витрат у складі орендних платежів у орендаря, та розрахунок фінансових доходів у складі орендних платежів у орендодавця у порядку визначеному П(С)БО 14 «Оренда» [46].

Переважно ці документи використовуються підприємствами, незалежно від виду діяльності. Однак будівельні підприємства для обліку будівельних машин і механізмів, додатково можуть використовувати такі типові форми первинних документів:

1. Рапорт про роботу баштового крана (форма № ЕБМ-1). Форма виписується на декаду в одному примірнику техніком-нормувальником і застосовується для обліку роботи мостових, шлюзових, самохідних, стаціонарних і козлових баштових кранів при погодинній оплаті і є підставою для одержання вихідних даних при нарахуванні заробітної плати машиністам у бухгалтерії.

2. Шляховий аркуш будівельної машини (форма № ЕБМ-2) застосовується у будівельних підприємствах для обліку роботи будівельної машини на автомобільному ходу при годинній оплаті, виписується в одному примірнику диспетчером, є підставою для одержання вихідних даних при нарахуванні заробітної плати обслуговуючому персоналу.

3. Рапорт про роботу будівельної машини (механізму) (форма № ЕБМ-3).

Форма виписується в одному примірнику, застосовується для обліку роботи будівельної машини (механізму) при погодинній оплаті і є підставою для одержання вихідних даних при нарахуванні заробітної плати обслуговуючому персоналу та використання пально-мастильних матеріалів. Результати роботи і простої будівельної машини (механізму) відображаються на зворотному боці рапорту і щодня засвідчується підписом і штампом замовника.

4. Рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму) (форма № ЕБМ-4).

Форма заповнюється в одному примірнику, застосовується у будівельних підприємствах, що мають будівельні машини (механізми) на балансі, для оформлення і обліку виконання завдання на відрядні роботи, вимірювані в натуральному вираженні, і є підставою для одержання вихідних даних при нарахуванні заробітної плати обслуговуючому персоналу.

Форми № ЕБМ-1-4 застосовуються як при ручній обробці даних обліку роботи будівельних машин і механізмів, так і при автоматизованій.

5. Карта обліку роботи будівельної машини (механізму) (форма № ЕБМ-5) застосовується при ручній обробці даних для обліку відпрацьованого часу будівельною машиною (механізмом), а також для обліку виконаного обсягу робіт.

Карта ведеться в одному примірнику. Заповнюється на підставі форм № ЕБМ-1-4. Цілоденні простої протягом тривалого періоду, пов'язані із плановим ремонтом і т.п., записуються одним загальним рядком.

6. Журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів) (форма № ЕБМ-6) застосовується для обліку і контролю щоденної роботи великих і малих будівельних машин (механізмів).

Журнал ведеться у замовника будівельних машин і у будівельних підприємствах, що мають будівельну техніку на балансі. Журнал заповнюється виконробом будівельної ділянки.

7. Довідка про виконані роботи (послуги) (форма № ЕСМ-7 застосовується для підтвердження виконаних робіт (послуг) будівельними машинами (механізмами) і для проведення розрахунків із замовниками при ручній обробці даних шляхових аркушів і рапортів.

Форма № ЕБМ-7 складається в одному примірнику представниками замовника на підставі даних шляхового аркуша (форма № ЕБМ-2) або рапортів (форми № ЕБМ-1, ЕБМ-3).

Довідка засвідчується печаткою замовника, передається в бухгалтерію, що використовує її як додаток до документа, який виставляє замовникові для оплати.

На кожен рапорт (шляховий аркуш) роботи будівельної машини (механізму) виписується окрема довідка [62, с. 146—148].

4.3. Синтетичний та аналітичний облік руху основних засобів

Облік надходження основних засобів. Загальні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» [44].

Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух власних або отриманих на умовах фінансового лізингу об'єктів і орендованих цілісних майнових комплексів, які віднесені до складу основних засобів, інвестиційної нерухомості Планом рахунків призначено рахунок 10 «Основні засоби» [40].

За дебетом рахунка 10 «Основні засоби» відображається надходження (придбаних, створених, безоплатно отриманих) основних засобів на баланс підприємства, які обліковуються за первісною вартістю, сума витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта; сума дооцінки вартості об'єкта основних засобів; сум нарахованого забезпечення, за кредитом — вибуття основних засобів внаслідок продажу, безоплатного передавання або невідповідності критеріям визнання активом, а також за часткової ліквідації об'єкта основних засобів, сума уцінки основних засобів.

До рахунка ведеться десять субрахунків:

100 «Інвестиційна нерухомість»;

101 «Земельні ділянки»;

102 «Капітальні витрати на поліпшення земель» (облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні, іригаційні та інші роботи);

103 «Будинки та споруди» (облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель);

104 «Машини та обладнання»;

105 «Транспортні засоби»;

106 «Інструменти, прилади та інвентар»;

107 «Робоча і продуктивна худоба»;

108 «Багаторічні насадження»;

109 «Інші основні засоби» (облік основних засобів, які не включені до інших субрахунків рахунка 10).

Аналітичний облік основних засобів ведеться щодо кожного об'єкта окремо, а саме: за інвентарними об'єктами; за видами основних засобів; за місцями їх експлуатації; за матеріально-відповідальними особами.

Витрати на придбання або створення основних засобів, незалежно від джерел фінансування, називають капітальними інвестиціями і до моменту їх списання на вартість введеного до експлуатації об'єкта відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» за такими субрахунками:

151 «Капітальне будівництво»;

152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

За дебетом рахунку 15 відображається збільшення зазначених витрат на придбання або створення основних засобів, за кредитом — їх зменшення при введенні в дію, прийнятті в експлуатацію придбаних або створених тощо.

На субрахунку 151 збирають витрати на будівництво, що здійснюється господарським і підрядним способом для власних потреб підприємства. На цьому субрахунку ведеться облік устаткування, що підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування вказаного будівництва.

Наприклад:

1. Засновником підприємства внесено до статутного капіталу обладнання:

Дебет рахунку 10 «Основні засоби»,

субрахунок 104 «Машини та обладнання»

Кредит 46 «Неоплачений капітал» — 6000.0

2. За договором постачання надійшли меблі до офісу:

Дебет рахунку 15 «Капітальні інвестиції»

Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» — 10860,0

3. Оприбутковані меблі зараховані до складу основних засобів:

Дебет рахунка 10 «Основні засоби»,
субрахунок 106 «Інструменти, прилади та інвентар»

Кредит рахунка 15 «Капітальні інвестиції» — 10860,0

Записи на рахунках бухгалтерського обліку цих операцій наведені на рис. 4.2.

10 «Основні засоби»		15 «Капітальні інвестиції»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
С-до — 30 000		С-до — 20 000	3) 10 860
1) 6000		2) 10 860	
3) 10 860		Об — 10 860	об — 10 860
об- 16860	об —	С-до — 20 000	
С-до — 46 860			

Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»		Д-т 46 «Несплачений капітал»	
Д-т	К-т	Д-т	К-т
	С-до — 15 000	С-до 14000	
	2) 10860		1) 6000
об —	об — 10860	об —	об — 6000
	С-до 25860	С-до — 13400	

Рис. 4.2. Записи на рахунках бухгалтерського обліку операцій із формування статутного капіталу

Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій з надходження основних засобів наведена у п.п. 1, 2 Додатку до Методичних рекомендацій по бухгалтерському обліку основних засобів (додаток 1).

Облік амортизації основних засобів. Амортизація — систематичний розподіл вартості необоротних активів, протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Строк корисного використання (експлуатації) — очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Амортизується первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості. Ліквідаційна вартість — сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує

отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

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

При визначенні строку корисного використання (експлуатації) слід враховувати:

- очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- фізичний та моральний знос, що передбачається;
- правові або інші обмеження щодо строків використання об'єкта та інші фактори.

Строк корисного використання (експлуатації) переглядається в разі зміни очікуваних економічних вигод від його використання. Наприклад, у разі зміни технології виробництва або попиту на ринку продукції, що виробляється за допомогою цього активу; у разі капіталізації подальших витрат, пов'язаних з використанням активу, що покращують його стан.

Амортизація нараховується, виходячи з нового строку корисного використання. Накопичена амортизація за попередні періоди не корегується. Таким чином, якщо первісно строк служби планували 5 років (20 % річних), а після трьох років експлуатації (60 % перенесене на витрати) строк корисної служби знизився до 4 років, то норму амортизації треба збільшити до 40 % річних.

Амортизація основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) нараховується із застосуванням таких методів:

- 1) пряmolінійного;
- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивного;
- 5) виробничого;
- 6) передбаченого податковим законодавством.

За методом пряmolінійного (рівномірного) нарахування річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об'єкта.

Наприклад, первісна вартість об'єкту — 2000 грн. Очікуваний строк служби — 5 років. Ліквідаційна вартість — 200 грн.

Розраховуємо: $(2000,0 - 200,0) : 5 = 360,0$ грн, або 20 % щорічно $(360 : 1800 \times 100) = 30$ грн (на місяць).

Повний розрахунок наведено у таблиці 4.1.

Таблиця 4.1

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ЗА ПРЯМОЛІНІЙНИМ МЕТОДОМ

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість (первісна — знос)
01	02	03	04	05
1	2000	360	360	1640
2	2000	360	720	1280
3	2000	360	1080	920
4	2000	360	1440	560
5	2000	360	1800	200

За методом зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації.

Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня степеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість. Наприклад, об'єкту з первісною вартістю — 12 500 грн встановлено строк експлуатації 7 років.

Ліквідаційна вартість — 1350 грн.

Норма амортизації:

$$\left(1 - \sqrt[7]{1350 : 12\,500}\right) \times 100 = 27,2 \%$$

Розрахунок наведено в таблиці 4.2.

Таблиця 4.2

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ
ЗА МЕТОДОМ ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ

Рік	Первісна вартість	Розрахунок річної норми амортизації			Місячна сума амортизації	Сума зносу з початку експлуатації	Залишкова вартість на кінець року
		Залишкова вартість	норма амортизації в %	річна сума амортизації			
01	02	03	04	05	06	07	08
1	12 500,0	12 500,0	27,2	3400,0	283,3	3400,0	9100,0
2	12 500,0	9100,0	27,2	2475,0	206,30	5875	6625
3	12 500,0	6625	27,2	1802,0	150,2	7677	4823
4	12 500,0	4823	27,2	1311,9	109,3	8988,9	3511,1
5	12 500,0	3511,1	27,2	955,0	79,6	9943,9	2556,1
6	12 500,0	2556,1	27,2	695,3	57,9	10 639,2	1860,8
7	12 500,0	1860,8	27,2	506,1	42,2	11 145,3	1354,7

За методом прискороного зменшення залишкової вартості річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється.

Наприклад, вартість основних засобів — 9000 грн. Ліквідаційна — 500 грн. Строк корисного використання — 5 років. Річна норма = $(9000 - 500) : 5 = 1700$; у відсотках $1700 : 8500 \times 100 = 20\% \times 2 = 40\%$. Розрахунок на весь строк корисного використання наведено у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

**РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ЗА МЕТОДОМ
ПРИСКОРОНОГО ЗМЕНШЕННЯ ЗАЛИШКОВОЇ ВАРТОСТІ**

Рік	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
01	02	03	04	05
1	9000	$40\% \times 9000 = 3600$	3600	5400
2	9000	$40\% \times 5400 = 2160$	5760	3240
3	9000	$40\% \times 3240 = 1296$	7056	1944
4	9000	$40\% \times 1944 = 778$	7834	1166
5	9000	666	8500	500

$$40\% \times 1166 = 466.$$

Сума амортизації за останній рік експлуатації обмежується величиною, необхідною для зменшення залишкової вартості.

Річна сума амортизації при **кумулятивному методі** визначається як добуток вартості, яка амортизується та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму кількості років його корисного використання. Наприклад, первісна вартість 10 000 грн. Строк корисного використання — 5 років. Ліквідаційна вартість — 500 грн. Розрахунок зроблено в таблиці 4.4.

Таблиця 4.4

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ЗА КУМУЛЯТИВНИМ МЕТОДОМ

Роки	Первісна вартість	Первісна за мінусом ліквідаційної вартості	Кумулятивний коефіцієнт	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	10 000	9500	$5 : 15 \times (1 + 2 + 3 + 4 + 5) = 0,33$	3135	3135	6865
2	10 000	9500	$4 : 15 = 0,27$	2565	5700	4300
3	10 000	9500	$3 : 15 = 0,20$	1900	7600	2400
4	10 000	9500	$2 : 15 = 0,13$	1235	8835	1165
5	10 000	9500	$1 : 15 = 0,07$	665	9500	500

Місячна сума амортизації при **виробничому методі** визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основного засобу.

Наприклад, планується випуск продукції — 20 000 одиниць, у тому числі: за перший рік — 4000, другий 6000, третій — 7000, четвертий — 3000. Первісна вартість об'єкта — 5200.0грн

Ліквідаційна вартість — 200 грн.

Розраховуємо коефіцієнт $= (5200 - 200) : 20\ 000 = 0,25$.

Суми з нарахування амортизації показані в таблиці 4.5.

Підприємство може застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством. Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» із змінами та доповненнями основні фонди підлягають групуванню:

1) будинки, споруди, їх структурні компоненти і передавальні пристрої, а також житлові будинки;

Таблиця 4.5

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ЗА ВИРОБНИЧИМ МЕТОДОМ

Роки	Первісна вартість	Випуск продукції	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
01	02	03	04	05	06
1	5200	4000	1000,0 (4000 × 0,25)	1000,0	4200
2	5200	6000	1500,0	2500,0	2700
3	5200	7000	1750,0	4250,0	950
4	5200	3000	750,0	5000,0	200
		20 000	5000,0		

2) автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі, побутові електронні, оптичні, електромеханічні прилад і інструменти, інше конторське (офісне) обладнання, устаткування та приладдя до нього;

3) інші основні засоби, які не ввійшли до групи 1 і 2 і 4;

4) електронні розрахункові машини, інші машини для автоматизованої обробки інформації їх програмне забезпечення інформаційні системи, телефони, мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість МШП [4].

Суми амортизаційних відрахувань визначають згідно з нормами амортизації до балансової вартості кожної групи основних засобів на кінець звітного періоду. Норми амортизації наведені у таблиці 4.6.

Таблиця 4.6

НОРМИ АМОРТИЗАЦІЇ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ПІДПРИЄМСТВА

Групи	Квартальні норми (% %)	
	До 01.01.2004 р.	З 1.01.2004 р.
01	02	03
1	1,25	2
2	6,25	10
3	3,75	6
4	-	15

Платники податку можуть самостійно прийняти рішення про застосування інших норм амортизації основних засобів, але не вищих за наведені.

Амортизація об'єкта основних засобів групи 1 проводиться до балансової вартості об'єкту яка дорівнює 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (1700). Залишкова вартість такого об'єкта повинна відноситися до валових витрат за результатами відповідного податкового періоду, а вартість такого об'єкту дорівнювати нулю.

Амортизація основних засобів груп 2, 3, 4 проводиться до балансової вартості групи з нульовим значенням [4].

Наприклад, вартість об'єкту 1 групи прийнятого в експлуатацію у 2-му кварталі 2009 р. дорівнює 6000 грн Розрахунок суми амортизації наведено у таблиці 4.7.

Таблиця 4.7

РОЗРАХУНОК АМОРТИЗАЦІЇ ЗА ПОДАТКОВИМ МЕТОДОМ

Дата	Первісна вартість	Амортизація за квартал, %/грн	Остаточна вартість	Накопичений знос
01	02	03	04	05
2 кв.2009 р.	6000,0	—	6000,0	-
3 кв. 2009 р.	6000,0	$6000,0 \times 2 \% = 120,0$	5880,0	120,0
4 кв. 2009 р.	6000,0	$5880,0 \times 2 \% = 117,60$	5763,00	237,60
і т.п.	6000,0	До 100 неоподатковуваних мінімумів (17,0 × 100)	1700	4300,0

Метод амортизації обирається підприємством самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання.

У разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання метод амортизації об'єкта основних засобів пере-

глядається. Нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Нарахування амортизації проводиться щомісячно. Підприємства з сезонним характером виробництва річну суму амортизації нараховують протягом періоду роботи підприємства у звітному році.

Нарахування амортизації починається з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання та припиняється, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів.

Амортизацію об'єкта основних засобів можна здійснювати в по елементному розрізі, якщо початково визнано, що об'єкт розподіляється на окремі суттєві частини.

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

Для узагальнення інформації про нараховану амортизацію та індексацію зносу основних засобів Планом рахунків призначено рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», субрахунки 131 «Знос основних засобів»; 135 «Знос інвестиційної нерухомості». Кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку амортизації основних засобів наведена у п. 3 Додатку до Методичних рекомендацій по бухгалтерському обліку основних засобів (додаток 1).

Аналітичний облік зносу ведеться відповідно за видами основних засобів.

Синтетичний облік вибуття основних засобів. Об'єкт основних засобів вилучається з активів (писується з балансу) у разі його вибуття внаслідок продажу, безоплатного передавання або невідповідності критеріям визнання активом.

Фінансовий результат від вибуття об'єктів основних засобів визначається вирахуванням з доходу від вибуття основних засобів їх залишкової вартості, непрямих податків і витрат, пов'язаних з вибуттям основних засобів.

Регістри аналітичного обліку основних засобів, що вибули, додаються до документів, якими оформлені факти вибуття основних засобів.

За часткової ліквідації об'єкта основних засобів його первісна (переоцінена) вартість та знос зменшуються відповідно на суму первісної (переоціненої) вартості та зносу ліквідованої частини об'єкта.

Кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку вибуття основних засобів наведена у п. 6 Додатку до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів (додаток 1).

Доходи і витрати від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу обліковуються на субрахунках 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» і 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів».

Облік оренди (лізингу) основних засобів. Облік орендних операцій виникає тоді, коли підприємству для виробничої діяльності (тимчасово) потрібні основні засоби, а коштів для придбання немає, чи неефективно їх купувати.

Орендна операція — це господарська операція фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних засобів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) під процент та на визначений строк. Взаємовідносини орендаря з орендодавцем регулюються договором оренди у якому обговорюються: вартість переданих в оренду об'єктів основних засобів, розмір орендної плати, тривалість оренди, обов'язки сторін з виконання договірних умов.

Оренда поділяється на оперативну і фінансову. Оперативна оренда — це господарська операція фізичної чи юридичної особи, що передбачає передавання орендарю права користування основним засобом на строк, що не перевершує строку їх повної амортизації, з обов'язковим поверненням таких основного засобу їх власнику після закінчення строку орендної угоди. Зазначимо, що право власності на основні засоби залишається в орендодавця.

Фінансова оренда передбачає придбання орендодавцем на замовлення орендаря основних засобів з подальшим їх передаванням у користування орендарю на строк, що не перевершує строку повної амортизації таких основних засобів з обов'язковим передаванням права власності на такі основні засоби орендарю.

Методологічні принципи формування у бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів містяться у П(С)БУ 14 «Оренда» [46].

Майно, яке передано за договором оперативної оренди, залишається на балансі орендодавця з позначкою на інвентарній картці, що передано в оренду. Орендатор зараховує майно, отримане в оренду, на позабалансовий рахунок 01 «Орендовані необоротні активи» за балансовою (залишковою) і первісною вартістю орендодавця, що зазначається в договорі операційної оренди. При поверненні основних засобів орендодавцю — їх списують з рахунка 01 «Орендовані необоротні активи». Аналітичний облік отриманих в оренду основних засобів ведеться за їх видами.

Майно, що передано у фінансову оренду, списується з балансу орендодавця та зараховується на баланс орендатора. Передавання та повернення орендованого об'єкту оформляється актом прийомки-передавання.

Кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку вибуття основних засобів наведена у п. 7 Додатку до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів (додаток 1).

Лізинг — це підприємницька діяльність, яка спрямована на інвестування власних чи залучених фінансових коштів та полягає в наданні

лізингодавцем у виняткове користування на визначений строк лізингоодержувачу майна, що є власністю лізингодавця або набувається ним у власність за дорученням і погодженням з лізингоодержувачем у відповідного продавця майна, за умови сплати лізингоодержувачем періодичних лізингових платежів.

Об'єктом лізингу є будь-яке рухоме й нерухоме майно, яке може бути віднесене до основних засобів відповідності до законодавства (у тому числі продукція, вироблена державними підприємствами), не заборонене до вільного обігу на ринку і щодо якого немає обмежень про передавання його в лізинг.

Об'єктами лізингу є: лізингодавець — суб'єкт підприємницької діяльності, у тому числі банківська або небанківська фінансова установа, який передає в користування об'єкти лізингу; лізингоодержувач — суб'єкт підприємницької діяльності, який одержує в користування об'єкти лізингу за договором лізингу; продавець лізингового майна — суб'єкт підприємницької діяльності, що виготовляє майно (машини, устаткування тощо) та/ або продає власне майно, яке є об'єктом лізингу.

Лізинг здійснюється за договором лізингу, який регулює правовідносини між суб'єктами лізингу, і, залежно від особливостей здійснення лізингових операцій, може бути двох видів — фінансовий чи оперативний. Оперативний лізинг — це договір лізингу, внаслідок укладення якого лізингоодержувач на своє замовлення отримує у платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, менший від строку, за який амортизується 90 % від вартості об'єкта лізингу, визначених на день укладання договору.

Фінансовий лізинг — це договір лізингу, внаслідок укладання якого лізингоодержувачу на своє замовлення отримує в платне користування від лізингодавця об'єкт лізингу на строк, не менший за строк, за який амортизується 60 % вартості об'єкта лізингу, визначених на день укладання договору. Записи на рахунках з приводу лізингу такі, як щодо оренди.

Переоцінка основних засобів. Підприємство переоцінює об'єкт основних засобів, якщо його залишкова вартість значно (більш ніж на 10 %) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. У разі переоцінки об'єкта на ту саму дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої належить цей об'єкт.

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта на індекс переоцінки. Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість.

Наприклад, первісна вартість об'єкта — 2000 грн, сума зносу на дату переоцінки — 800 грн. Експертна оцінка встановила, що справедлива вартість дорівнює — 2400 грн. Розрахунок проведемо у табл. 4.8.

Таблиця 4.8

РОЗРАХУНОК ПЕРЕОЦІНКИ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

Показники	До переоцінки	Після переоцінки Дооцінка чи Уцінка	
01	02	03	
Первісна вартість	2000,0	4000,0	1800,0
Знос	800,0	1600,0	720,0
Балансова вартість	1200,0	2400,0	1080,0

$$2400 : 1200 = 2,0$$

$$1080 : 1200 = 0,9$$

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкту включається до складу додаткового капіталу, а сума уцінки — до складу витрат, крім випадків, що наведені нижче.

У бухгалтерському обліку:

- на дооцінку Д-т 109 «Інші основні засоби» К-т «423 «Дооцінка активів» на 2000,0; Д-т 423, К-т 131 «Знос основних засобів» — 800,0;
- на уцінку Д-т 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій», К-т 109 — 120,0 та Д-т 131 і К-т 109 — 80,0.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку.

Перевищення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта включається до складу доходів звітного періоду з відображенням різниці між сумою чергової (останньої) дооцінки залишкової вартості об'єкта і вказаним перевищенням у складі іншого додаткового капіталу.

Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єкта при черговій уцінці залишкової вартості цього об'єкта спрямовується на зменшення іншого додаткового капіталу із включенням різниці між сумою чергової (останньої) уцінки залишкової вартості об'єкта і вказаним перевищенням до витрат звітного періоду.

Відображення результатів уцінки, раніше дооцінених об'єктів на суму зносу — Д-т 131, 423 та 975 з К-т 10.

Відображення результатів дооцінки, раніше уцінених:

Д-т 10 та 423,

К-т 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», 423, 131.

Втрати від зменшення корисності об'єктів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів:

Д-т 975, К-т 131.

Втрати від зменшення корисності об'єктів, оцінка яких є переоціненою вартістю:

Д-т 975 і 131 К-т 10.

Якщо причини зменшення корисності об'єкта перестали існувати, то втрати від зменшення корисності об'єкта за попередні періоди вилучаються на відповідну суму методом сторно із суми витрат звітного періоду та із суми зносу об'єкта.

Такі витрати щодо об'єктів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, методом сторно вилучаються із суми витрат звітного періоду (якщо втрати від зменшення корисності в попередніх періодах були включені до витрат тих періодів) та/ або зі збільшенням іншого додаткового капіталу.

Відображення дооцінки вартості об'єкта, що проведена після виникнення причин попереднього зменшення корисності об'єкта:

1. по об'єктах, які до зменшення корисності були оцінені за первісною вартістю — Д-т 975, К-т 131 (сторно);

2. по об'єктах, які до зменшення корисності були оцінені за переоціненою вартістю — Д-т 10, 746 та К-т 746 і 131.

У процесі використання основних засобів виникають витрати, пов'язані із покращенням їх стану. Витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первісно визначеної суми майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат.

Якщо витрати пов'язані з поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта, первісна вартість об'єкта збільшується на суму витрат.

Наприклад, якщо витрати на ремонт об'єкта виробничого призначення — згідно з рахунком підрядчика — 1000 грн; ПДВ — 200 грн:

Д-т 23 «Виробництво» (91 «Загальновиробничі витрати») — 1000,0,
Д-т 644 «Податковий кредит» — 200,0

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками» —
1200 грн.

Якщо витрати пов'язані з ремонтом об'єкта:

- який забезпечує збут продукції, то Д-т 93 «Витрати на збут»;
- загальногосподарського призначення — 92 «Адміністративні витрати»;
- житлово-комунального господарства і об'єктів соціально-культурного призначення — 949 «Інші витрати операційної діяльності»;
- для виконання досліджень та розробок — 941 «Витрати на дослідження та розробки».

Витрати з реконструкції, модернізації, модифікації, забудові, дообладнання об'єктів основних засобів:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції», 644 та К-т 63.

Зараховані витрати до вартості основних засобів — Д-10, К-т 15.

4.4. Облік устаткування та тимчасових споруд

Відповідно до Правил визначення вартості будівництва (ДБН.Д.1.1-1.2000), вартість придбання обладнання, меблів та інвентарю визначається за окремим кошторисом і включається до граф 6 та 8 зведеного кошторисного розрахунка [26]. При взаєморозрахунках за виконані роботи з монтажу обладнання у типових формах № КБ-2в, що надаються підрядними організаціями, враховується тільки вартість монтажу обладнання, без врахування вартості його придбання.

Приклад про відображення придбаного обладнання підрядником для замовника наведено у таблиці 4.9.

Таблиця 4.9

ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ПРИДБАННЯ ПІДРЯДНИКОМ ОБЛАДНАННЯ ДЛЯ ЗАМОВНИКА

Операція	Дебет	Кредит	Сума
01	02	03	04
1. Придбання устаткування	281 «Товари на складі»	631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	10 000,0
2. Податковий кредит	641 «Розрахунки з бюджетом»	631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	2000,0
3. Продано устаткування замовникові	377 «Розрахунки з різними дебіторами»	703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	12 000,0
4. Податкове зобов'язання	703	641	2000,0
5. Оплачено замовником устаткування	311	377	12 000,0

Типовим положенням «Про управління капітального будівництва обласної, Київської та Севастопольської міської державної адміністрації» забезпечення будівництва обладнанням, меблями та інвентарем покладено на замовника. У випадках придбання обладнання підрядною організацією за дорученням замовника, таке обладнання передається на баланс замовнику за актом передавання чи актом купівлі-продажу обладнання (залежно від умов фінансування придбання обла-

днання — за рахунок авансу замовника на зазначені цілі чи власних коштів підрядника) з відшкодуванням витрат підрядника за платіжним дорученням, оформленим на підставі рахунка заводу-постачальника та обгрунтованих транспортних та заготівельно-складських витрат.

Цей порядок регулюється будівельними нормами і правилами (Бніп), відповідно до яких доручення замовника по виконанню підрядником комплектації устаткування повинне передбачатися положеннями договору підряду з урахуванням конкретних умов поставки: у рахунок авансу, за власні кошти підрядника з подальшою оплатою замовником. Устаткування, придбане за власні кошти, передається замовникові за актом купівлі-продажу, і замовником проводиться відповідна оплата. Тому, в обліку відбиття цієї операції повинне бути відбите як реалізація товару.

Відповідно до Загальних умов укладання та виконання договорів підряду в капітальному будівництві, порядок здавання-приймання закінчених робіт, у цьому випадку — змонтованого обладнання, передбачається умовами договору підряду з обов'язковим оформленням акта приймання-передавання [31].

Передавання устаткування замовником підрядникові для монтажу здійснюється за актом передавання чи актом купівлі-продажу і зараховується підрядником на рахунок 021 «Устаткування прийняте для монтажу». В акті виконаних робіт підрядником вартість устаткування не відображається. Після підписання акту виконаних робіт рахунок 021 закривається.

Облік тимчасових споруд. Будівництво житла, доріг, складських приміщень і т.п., зазвичай, не обходиться без тимчасових конструкцій, пристосувань, електростанцій, компресорних, будинків контор і комор для зберігання матеріальних цінностей, огорожень, приміщень для робітників і т.п. Одні з них більш матеріалоемні та вимагають значних і трудових, і фінансових витрат, такі, наприклад, як бетонні установки або складські приміщення для зберігання устаткування на будівельному майданчику, їх називають титульними. Інші — тимчасові душові, перехідні містки, навіси й т.п. називають не титульними.

Наказом Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України «Про затвердження Правил визначення вартості будівництва» ДБН Д. 1.1-1-2000 [26] виділені роботи і витрати, що належать до титульних і не титульних тимчасових будинків і споруд. Їхній перелік наведений у додатках (додатки 2, 3).

Щодо обчислення витрат на зведення та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд Міністерство регіонального розвитку та будівництва України роз'яснює, що вартість будівництва обчислюється відповідно до «Правил визначення вартості будівництва» ДБН Д. 1.1-1-2000 (надалі ДБН), які мають обов'язковий характер при визначенні вартості будівництва, що здійснюється йз залученням бюджет-

них коштів або коштів підприємств, установ і організацій державної власності.

Відповідно до ДБН, при складанні інвесторської кошторисної документації до глави 8 «Тимчасові будівлі та споруди» зведеного кошторисного розрахунка вартості будівництва (ЗКР) включаються кошти на зведення (пристосування) та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд, необхідних для забезпечення виробничих потреб будови. Ці кошти визначаються або калькуляційним методом за даними проекту організації будівництва, або за усередненими відсотковими показниками за видами будівництва, які передбачені в додатку 6 до ДБН.

Рішення щодо способу обчислення витрат зі спорудження титульних тимчасових будівель і споруд при формуванні договірної ціни та проведення взаєморозрахунків приймається сторонами (замовник, підрядник) і зазначається в договорі. При цьому, визначення коштів на зазначені цілі за усередненими показниками на стадії формування договірної ціни та проведення взаєморозрахунків можливе тільки, якщо такий спосіб прийнято в інвесторській кошторисній документації.

При обчисленні коштів зазначеним калькуляційним методом на підставі виконавчого кошторису, погодженого із замовником, при взаєморозрахунках до типової форми КБ-2у включаються кошти на ці цілі виходячи з обсягів виконаних робіт по зведенню та розбиранню тимчасових будівель та споруд. Якщо умовами договору підряду передбачені кошти на зведення та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд із застосуванням усередненого показника, який не перевищує 5 %, до типової форми КБ-2у кошти на зазначене включаються за усередненим показником без підтвердження понесених витрат. У випадку, коли усереднений показник перевищує 5 %, взаєморозрахунки проводяться за відповідно підтвердженими витратами на зведення (пристосуванню) тимчасових будівель і споруд [35].

Виходячи з назви й функціонального призначення, титульні тимчасові будинки і спорудження варто відносити до необоротних активів — основних засобів. Отже, їхній документальний супровід і відбиття в регістрах бухгалтерського обліку буде ідентичний основним засобам. Таким чином, витрати на їхнє спорудження накопичують за дебетом рахунків 15 «Капітальні інвестиції» і 641 на суму ПДВ у кореспонденції з кредитом рахунків 23, 63,68.

Уведення в експлуатацію титульних об'єктів оформляють первинними документами, форми яких затверджені наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352:

- ф. ОЗ-1 «Акт прийому-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів»;
- ф. ОЗ-2 «Акт прийому-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів»;

- ф. ОЗ-3 «Акт списання основних засобів»;
- ф. ОЗ-6 «Інвентарна картка основних засобів»;
- ф. ОЗ-7 «Опис інвентарних карт по обліку основних засобів»;
- ф. ОЗ-8 «Картка обліку руху основних засобів»;
- ф. ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів»;
- ф. ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельних підприємств)».

Залежно від призначення об'єкта його уведення в експлуатацію відображають проведенням за дебетом різних субрахунків: 103 «Будинки і спорудження»; 104 «Машини і устаткування»; 105 «Транспортні засоби» або 106 «Інструменти, прилади і інвентар» із кредиту рахунка 15.

Порядок нарахування амортизації для титульних споруджень такий самий як і для основних засобів, наведених П(С)БО 7 «Основні засоби» [44] із застосуванням таких методів: прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного і виробничого. Для платників податку на прибуток, амортизацію нараховують із урахуванням віднесення їх до першої або третьої групи основних засобів. До групи 1 належать будинки, спорудження, структурні компоненти і передавальні пристрої, у тому числі житлові будинки і їхні частини (квартири і місця загального користування), вартість капітального поліпшення землі із квартальною нормою амортизації — 2 %.

До групи 3 — будь-які інші основні фонди, не включені до груп 1, 2 (автомобільний транспорт і вузли (запасні частини) до нього; меблі, побутові електроні, оптичні, електромеханічні прилади і інструменти, інше конторське (офісне) обладнання), устаткування та приладдя до нього) і 4 (електронно-розрахункові машини, інші машини для автоматизованої обробки інформації, їх програмне забезпечення інформаційні системи, телефони, мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість МШП) із квартальною нормою амортизації — 6 % [4] п. 8.2.2.

Нарахування зносу відображають за дебетом рахунка 23 і кредитом рахунка 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Списання використаних титульних споруджень — за дебетом субрахунка 976 «Списання необоротних активів», 13 і кредитом рахунка 10.

Бухгалтерський облік нетитульних споруджень регламентується П(С)БО 7 і Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку основних засобів, згідно з яким тимчасові (нетитульні) спорудження відносять теж до групи основних засобів «Інші необоротні матеріальні активи», якщо строк їхнього корисного використання (експлуатації) більше одного року (або операційного циклу, якщо він більше року) [44, 38]. Порядок документального оформлення по придбанню, уведенню в експлуатацію і вибуттю таких об'єктів аналогічно титульним (форми ОЗ-1, 2, 3, 6—9, 15). Але нарахування амортизації можна проводити прямолінійним або виробничим методом. Планом рахунків для

них передбачений субрахунок 113 «Тимчасові (не титульні) спорудження» [40].

Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт передбачено розподіл нетитульних споруджень на необоротні й оборотні [37].

Справді, з наведеного переліку робіт і видатків, що належать до не титульних тимчасових будинків, споруд, пристосувань і устаткування таких, як приоб'єктні контори і комори виконробів і майстрів; складські приміщення і навіси при об'єкті будівництва за їхніми характеристиками (вартості об'єкта, часу експлуатації більше року) варто віднести до необоротних тимчасових нетитульних споруджень, тому такі витрати накопичують на рахунка 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» і вводять в експлуатацію у кореспонденції із субрахунком 113 «Тимчасові (не титульні) спорудження».

Вартість тимчасових оборотних нетитульних споруджень рекомендується враховувати за дебетом рахунків 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети». Ми вважаємо, що використовувати рахунок 11 стосовно «оборотних» засобів не коректно, тому що і перелік робіт і витрат, що належать до нетитульних тимчасових будинків, споруджень, пристосувань і устаткування, таких, як драбини, сходи і т.п. експлуатуються менше року і їхня вартість менша 1000 грн Їх варто враховувати на рахунка 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» і відносити на валові витрати звітного періоду, у якому вони були придбані.

ДБН Д.1.1-1-2000 витрати, зв'язані з будівництвом, експлуатацією, ремонтами нетитульних об'єктів, передбачено враховувати в загальновиробничих витратах. Витрати накопичують за дебетом рахунка 91 із кредиту різних рахунків — 20, 63, 66, 65 і т.п., а потім списують, попередньо розподіливши між об'єктами, одним з методів, прийнятих обліковою політикою підприємства.

П. 14 П(С)БО18 «Будівельні контракти» передбачено витрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва розподіляти між об'єктами будівництва (з урахуванням специфіки робіт, що виконуються) пропорційно: до прямих витрат; обсягів доходу; прямих витрат на оплату праці; відпрацьованого будівельними машинами і механізмами години тощо [47].

П(С)БО 18 «Будівельні контракти» і Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт такі витрати відносять до інших прямих витрат, що відносяться до собівартості конкретного об'єкта будівництва, якщо це передбачено кошторисною контракту.

Якщо такі витрати не були включені до кошторисної вартості, то їх варто відносити до собівартості реалізованої продукції звітного періоду.

4.5. Облік нематеріальних активів

Класифікація та оцінка. До необоротних нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані та використані протягом періоду, що більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

Нематеріальні активи поділяються на такі групи:

- права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною й іншою інформацією про природне середовище і т.п.); права користування майном (право користування земельною ділянкою, право користування будівництвом, право на оренду помешкань і т.п.);

- права на знаки для товарів і послуг (товарні знаки, торгові марки, фірмові назви і т.п.);

- права на об'єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорт рослин, породи тварин, ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції і т.п.);

- авторські і суміжні з ними права (право на літературні і музичні твори, програми для ЕОМ, бази даних і т.п.);

- інші нематеріальні активи (право на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв і т. п.).

До нематеріальних активів належать немонетарні активи, які не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуватися підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує 1 рік) для виробництва, торгівлі, адміністративних потреб чи надання в оренду іншим особам.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» [48].

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться пооб'єктно за групами (група нематеріальних активів — сукупність однотипних за призначенням й умовами використання нематеріальних активів).

Придбаний або отриманий нематеріальний актив відбивається в балансі, якщо існує можливість одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із його використанням, і його вартість може бути вірогідно визначена.

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

Придбані (створені) активи зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю.

Первинна вартість придбаного активу складається з ціни (вартості) придбання, мита, непрямих податків, які не підлягають відшкодуванню, та інших витрат, безпосередньо пов'язаних із його придбанням і доведенням до стану, придатного для використання по призначенню. Витрати на сплату відсотків за кредит не включаються до початкової вартості нематеріального активу.

Первинна вартість окремого об'єкта активу, створеного підприємством, включає прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші витрати, безпосередньо пов'язані зі створенням цього активу і приведенням його в стан придатності для використання за призначенням.

Витрати, здійснювані для підтримки об'єкта в придатному для використання стані й одержання спочатку визначеного розміру майбутніх економічних вигод від його використання, включаються до складу витрат звітного періоду.

Синтетичний облік нематеріальних активів. Для документування операцій з обліку нематеріальних активів використовують типові форми документів для обліку основних засобів зазначених вище, а також документи, що підтверджують права підприємства (договір з юридичною чи фізичною особою).

Бухгалтерський облік нематеріальних активів ведеться на активному рахунку 12 «Нематеріальні активи» на субрахунку:

121 «Права користування природними ресурсами»;

122 «Права користування майном»;

123 «Права на знаки для товарів і послуг»;

124 «Права на об'єкти промислової власності»;

125 «Авторські та суміжні з ними права»;

126 —

127 «Інші нематеріальні активи».

Надходження нематеріальних активів відбувається як:

- внесення до статутного капіталу — Д-т 12; К-т 46;
 - придбання за грошові кошти — Д-т 154, 644; К-т 63;
 - в обмін на подібні і в обмін на неподібні — ідентично до основних засобів;
 - безоплатне отримання — Д-т 12; К-т 42.
- Нарахування амортизації (знос) 100 грн:

Д-т 91, 92, 93, 94; К-т 133.

Визначається дохід на суму амортизації:

Д-т 42 К-т 74 «Інші доходи».

Віднесено до фінансових результатів витрати:

Д-т 79, К-т 91-94

Понесені витрати на створення програмного забезпечення для власних потреб — 1000,0:

Д-т 154, К-т 20.

Зараховано до складу НА:

Д-т 125, К-т 154.

Витрати на дослідження програмного забезпечення:

Д-т 941 «Витрати на дослідження і розробки», К-т 20, 22, 65, 66...
Списано витрати:

Д-т 154, К-т 941, та Д-т 125, К-т 154.

Облік амортизації. Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом терміну їхнього корисного використання, що встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не більш 20 років. При визначенні терміна корисного використання нематеріальних активів необхідно врахувати: терміни корисного використання подібних активів; що передбачається моральний знос і правові обмеження й ін. чинники.

Метод амортизації нематеріальних активів вибирається підприємством самостійно, виходячи з умов одержання майбутніх економічних вигод. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизація нараховується з застосуванням прямолінійного методу (Стандарт № 7 «Основні засоби»). Ліквідаційна вартість нематеріальних активів дорівнює нулю, крім випадків: коли передбачається його реалізація і існує активний ринок до кінця терміну його корисного використання.

Нарахування амортизації починається з місяця, що впливає за місяцем надходження і припиняється, починаючи з місяця, що впливає за місяцем вибуття нематеріальних активів.

Термін корисного використання нематеріальних активів і метод його амортизації переглядаються наприкінці звітного року, якщо в такому періоді очікується зміни терміну корисного використання активу або зміни умов одержання майбутніх економічних вигод. Амортизація нематеріальних активів нараховується, виходячи з нового методу нарахування амортизації і терміну використання, починаючи з місяця, що впливає за місяцем змін.

У синтетичному обліку: нарахована амортизація нематеріальних активів:

Д-т 90, 91, 92, 93, 94 К-т 133 «Знос нематеріальних активів».

Переоцінка нематеріальних активів. Підприємство здійснює переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів за якими існує активний ринок. Якщо переоцінюється один об'єкт, то слід переоцінювати й інші об'єкти групи нематеріальних активів (крім тих, щодо яких не існує активний ринок). Якщо підприємством проведена переоцінка об'єктів групи нематеріальних активів, то надалі вони підлягають щорічній переоцінці.

Переоцінена початкова вартість і знос визначаються як добуток їхніх розмірів на індекс переоцінки. Індекс — співвідношення справедливої вартості об'єкта, що переоцінюється, до його залишкової вартості. Сума дооцінки залишкової вартості відбивається в складі додаткового капіталу, а сума уцінки — у складі витрат. Виняток складають випадки, коли отримане зменшення суми попередніх уцінок над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості об'єкта нематеріальних активів, тоді при черговій дооцінці включається до складу прибутків із відбитком різниці між сумою останньої дооцінки об'єкта і зазначеного перевищення в складі іншого додаткового капіталу.

Перевищення суми попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості об'єктів нематеріальних активів при черговій уцінці направляється на зменшення іншого додаткового капіталу з введенням різниці до витрат звітного періоду. При вибутті об'єктів нематеріальних активів, раніше переоцінених, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу.

У синтетичному обліку результати переоцінки нематеріальних активів знаходять відображення:

- дооцінка:

Д-т 12 «Нематеріальні активи»;
К-т 423 «Дооцінка необоротних активів»;

- знос за переоцінкою:

Д-т 423, К-т 133 «Знос нематеріальних активів»;

- уцінка:

Д-т 975 «Уцінка необоротних активів», К-т 12;
Д-т 133, К-т 12;

- уцінка раніше дооцінених:

Д-т 133, 423, 975, К-т 12;

- дооцінка раніше знижених у ціні:

Д-т 12, 423, К-т 746 «Інші прибутки звичайної діяльності», 423, 13.

Зменшення корисності нематеріальних активів. Втрати від зменшення корисності нематеріальних активів включаються до складу витрат звітного року зі збільшенням у балансі суми зносу нематеріальних активів, а по об'єктах, відбитим в обліку по переоціненій вартості, — із зменшенням переоціненої вартості об'єкту нематеріальних активів.

Якщо причини зменшення корисності об'єкта нематеріальних активів перестали існувати, то втрати від зменшення сторнують, а по об'єктах нематеріальних активів, відбитим за переоціненою вартості, втрати включаються до складу прибутків із збільшенням переоціненої вартості. Відбито витрати від зменшення корисності нематеріальних активів:

Д-т 975 «Уцінка НА», К-т 133.

По об'єктах із переоціненою вартістю:

Д-т 975, 133, К-т 12.

Ліквідовано причини:

Д-т 975, К-т 133 «червоним» (сторно) і
Д-т 12, К-т 746 «Інші прибутки операційної діяльності»
і Д-т 746, К-т 133.

Вибуття нематеріальних активів. Нематеріальні активи списуються з балансу підприємства: якщо відсутні економічні вигоди щодо їх використання (ліквідація), реалізації, безоплатного передавання, передавання до статутного капіталу іншого підприємства, нестачі або псування.

Фінансовий результат вибуття нематеріальних активів дорівнює різниці між доходом, витратами, пов'язаними з вибуттям та їх залишковою вартістю.

4.6. Облік виробничих запасів та розрахунків

Класифікація та первісна оцінка запасів. Методологічні принципи формування інформації про запаси в бухгалтерському обліку і розкриття її у фінансовій звітності, наведені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» обов'язкові і для будівельної галузі [42].

Запаси це активи будь-якого підприємства і у тому числі будівельного, якщо існує ймовірність того, що воно одержить у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їхнім використанням, і їхня вартість може бути вірогідно визначена.

До запасів належать:

- сировина; матеріали; будівельні конструкції; комплектуючі вироби та напівфабрикати; тара і тарні матеріали; паливні і мастильні матеріали; вода; енергія усіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх організацій; вироби та напівфабрикати, виготовлені в допоміжних та другорядних виробництвах будівельного підприємства, які надалі використовуються при виконанні будівельно-монтажних робіт та обслуговування виробництва і на адміністративні потреби;

- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і зборкою деталей, вузлів, виробів і незавершених виробничих процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, які виконують роботи чи надають послуги, складається з витрат на виконання незавершених робіт, стосовно яких підприємством ще не визнано доходу;

- готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, які придбані (отримані) і втримуються підприємством з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувальні предмети які використовуються строком не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їхнє найменування або однорідна група чи вид.

Придбані або зроблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, що включає такі фактичні витрати:

- ◆ суми, що сплачують згідно договору постачальникові (продавцеві), за винятком непрямих податків;

- ◆ суми ввізного мита;

- ◆ суми непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- ◆ транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) — витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їхнього використання, у т. ч. витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. ТЗВ включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків запасів, щомісяця розподіляються між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, які вибули (використані, реалізовані, безкоштовно передані і ін.) за звітний місяць. Приклад розрахунка суми ТЗВ показаний у таблиці 4.10 (дані умовні);

- ◆ інші витрати, які безпосередньо пов'язані із придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання в за-

планованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доробку і підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

Недостачі і втрати запасів у межах установлених норм природної втрати при транспортуванні відносяться на збільшення первісної вартості оприбуткованих запасів такого найменування групи, видів [39, п. 5.7].

Первісною вартістю запасів, виготовлених власними силами підприємства, зізнається собівартість їхнього виробництва, що визначається за П(С)БО 16 «Витрати» [43].

Первісною вартістю запасів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена із засновниками (учасниками) підприємства їхня справедлива вартість.

Таблиця 4.10

РОЗРАХУНОК ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНИХ ВИТРАТ, ТИС. ГРН

Зміст показників	Вартість запасів	ТЗВ
01	02	03
1. Залишок на початок місяця	150	40
2. Надійшло за місяць	300	50
3. Разом	450	90
4. Середній відсоток ТЗВ = 20 % (90 : 450 x 100)		
5. Вибуло за місяць	400	80*
6. Залишок на кінець місяця (рядок 3—5)	50	10

* Сума ТЗВ = 400 × 20 % = 80

Первісною вартістю запасів, отриманих підприємством безоплатно, зізнається теж їхня справедлива вартість.

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних внаслідок обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їхню справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їхня справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.

Первісна вартість запасів, придбаних в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму коштів або їхніх еквівалентів, що була передана (отримана) у процесі обміну.

Не включаються до первісної вартості запасів, а відносяться у витрати періоду, у якому вони були здійснені (встановлені):

- наднормативні втрати і недостачі запасів;
- відсотки за користування позиками;

- витрати на збут;
- загальногосподарські і інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою запасів і приведенням їх у стан, у якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Первісна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється [42].

Документальний супровід надходження запасів. Виробничі запаси будівельного підприємства можуть бути придбані за кошти; виготовлені на самому підприємстві; внесені до статутного капіталу; отримані безплатно і внаслідок обміну. Їхньому одержанню передуює робота за підписанням договорів, угод, контрактів. У них домовляються про основні умови поставок (купівлі-продажу), на які дають згоду постачальник і покупець (найменування, обсяг, вартість, форми розрахунка, порядок доставки і т.п., штрафні санкції за невиконання договору і їхній розмір).

Зміст базових умов поставки товарно-матеріальних цінностей, момент передавання ризиків, загибелі або ушкодження їх, а також вигоди, пов'язані із правом власності на ці цінності визначені Указом Президента України «Про використання Міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» від 4 жовтня 1994 року № 567/94. Їх тринадцять:

- EXW Франко-завод (місце позначене)
- FCA Франко-перевізник (-)
- FAS Франко уздовж борта судна (порт доставки позначений)
- FOB Франко-борт (порт відвантаження позначений)
- CFR Вартість і фрахт (порт призначення позначений)
- CIF Вартість, страхування й фрахт (-)
- CPT Перевезення оплачене до (місце призначення позначене)
- CIP Перевезення і страхування оплачені до (-)
- DAF Поставка до кордону (місце позначене)
- DEQ Доставлено Франко-набережна (мити оплачене) (порт призначення визначений)
- DES Доставлено Франко-строп судно (порт призначення визначений)
- DDV Доставлено, мито не оплачено (місце призначення визначене)
- DDP Доставлено, мито оплачене (-).

Так, на умовах поставки, наприклад, EXW Франко-завод (місце позначене) означає, що зобов'язання продавця з поставки вважаються виконаними після того, як він передасть товар покупцеві зі складу свого підприємства. При цьому продавець не відповідає за навантаження товарів на надані покупцем транспортні засоби або за оплату мита на експорт. Покупець має всі витрати і ризики у зв'язку з перевезенням до місця призначення. Таким чином, це правило передбачає мінімальні зобов'язання для продавця.

Незалежно від варіантів одержання запасів на склад підприємства в обов'язковому порядку їхню наявність підтверджують типовими формами первинних облікових документів по обліку сировини і матеріалів [54].

До обов'язкових первинних документів, що підтверджують надходження запасів до будівельного підприємства, належать: Журнал обліку надходження вантажів (реєстрація транспортних документів, пов'язаних з одержанням запасів по залізниці, водним шляхом); Доручення — ф. № М-2; Прибутковий ордер — ф. № М-4; товарно-транспортна накладна — ф. № 1-ТН; Акт приймання матеріалів — ф. № М-7; Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів ф. № М-11; реєстр отриманих і зданих документів ф. № М-13; Податкова накладна.

У випадку, коли замовник будівельно-монтажних робіт має можливість самостійно забезпечити будівельні роботи власними запасами, він їх реалізує або передає підрядникові в рахунок оплати виконаних робіт (бартер), а підрядник оприбутковує їх на складі.

Можливий і варіант, коли право власності на передані матеріали зберігаються за замовником. У цьому випадку замовник передає ресурси підрядникові за актом. Підрядник оприбутковує їх на забалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» і повинен відзвітуватися про їхнє використання, а неспожиті запаси повернути власникові. Вартість використаних ресурсів замовника вказують в акті приймання робіт, виконаних підрядником, але вони не будуть включені до обсягів виконаних робіт, тому що у акті передбачене їхнє виключення [49].

У податковому обліку підрядника рух таких запасів не відображають у валових доходах, вони не є об'єктом ПДВ.

Синтетичний і аналітичний облік надходження запасів. Синтетичний облік надходження виробничих запасів ведеться на активному рахунку 20 «Виробничі запаси». До нього відкриваються субрахунки (рахунки другого порядку):

201 «Сировина і матеріали» (наявність і рух сировини і матеріалів, які входять до складу виготовлення продукції, або є необхідними компонентами при її виготовленні);

202 «Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби» (придбані для комплектації виробленої продукції, що вимагають додаткових витрат праці з їх обробки або зборки. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції певного підприємства, відображаються на рахунку 28 «Товари»);

203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для виробництва енергії й опалення будинків, оплачені талони на нафтопродукти й газ);

204 «Тара й тарні матеріали» (всі види тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали, які використовуються для виготовлення тари, і її ремонт);

205 «Будівельні матеріали» (будматеріали, конструкції і деталі, устаткування і комплектуючі вироби, які заготовлено для монтажу, та інші матеріали, необхідні для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій);

206 «Матеріали, передані в переробку» (на сторону і надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів);

207 «Запасні частини» (деталі, вузли, агрегати, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, устаткування, транспорту, інструменту, автомобільних шин у запасі та обороті. У ремонтних підприємствах — обмінний фонд);

209 «Інші матеріали» (відходи виробництва: обрубки, обрізки, стружка та ін., невиправний брак, матеріальні цінності, отримані від ліквідації основних коштів, зношені шини і т. п.).

Синтетичний облік з надходження виробничих запасів показано в таблиці 4.11 (п. 1—5.11).

Порядок з надходження запасів по лінії імпорту та відображення в бухгалтерському обліку роз'яснимо на прикладі. Контрактом визначено вартість запасів на 1000 дол. США, ввізне мито — 500 грн, митні збори — 5 грн.

1. Заплачено аванс з валютного рахунка 1000 дол. США за курсом НБУ — 5,40 грн:

Д-т 63, К-т 312 — 5400грн

2. На дату оформлення митної декларації курс НБУ — 5,50 грн. Курсова різниця $(5,50 - 5,40) \times 1000 = 100$ грн.

Д-т 945 «Витрати від операційної курсової різниці» К-т 63 — 100 грн.

3. Оприбутковано запаси на митну вартість:

Д-т 20, К-т 63 5400 грн.

4. Оплачено ввізне мито і митні послуги:

Д-т 68, К-т 311 505 грн.

5. Включено суми ввізного мита і митних послуг у вартість запасів

Д-т 20, К-т 68 505грн.

6. нарахована сума ПДВ (Для цілей оподаткування митна вартість запасів збільшується тільки на ввізне: $(5400 + 500) \times 20\%$

Д-т 643, К-т 641 1180 грн.

7. Перераховано суму ПДВ:

Д-т 641, К-т 311 1180 грн.

8. Відображається податковий кредит:

Д-т 641, К-т 643 1180 грн.

У випадку надходження ресурсів від замовника підрядник оприбутовує їх на забалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні», списуючи за даними звіту про використання і/або повернення.

Облік надходження запасів на складі ведеться в картках складського обліку матеріалів за ф. № М-12 на підставі оформлених первинних документів у день здійснення операції.

Оцінка та документування господарських операцій вибуття запасів. Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів [39] для оцінки запасів при їхньому вибутті (відпусканні запасів у виробництво, з виробництва, продажу, іншому вибутті) передбачене застосування таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів (запаси, які відпускаються, і послуги, які виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного);

- середньозваженої собівартості (оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів розподілом сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця й вартості, отриманих у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів);

- собівартості перших за часом надходження запасів — ФІФО «first in first out» (цей метод базується на припущенні, що запаси будуть використані в тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відбиті в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів);

- нормативних витрат (застосовуються норми витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін);

- ціни продажу (оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів).

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

Відпускання виробничих запасів оформляють Лімітно-забірними картками (для контролю за дотриманням установлених лімітів по систематичному відпусканню запасів на виробництво). Лімітно-забірна картка (форма № М-28) для відпускання матеріалів на будівельні об'єкти ведеться протягом Разом періоду будівництва і перебуває у

виконавця робіт. Одночасно складається щомісячна лімітно-забірна картка за формою № М-2а, що перебуває на складі. При відпусканні матеріалів зі складу комірник розписується в лімітно-забірній карті форми № М-28, а одержувач — у лімітно-забірній карті форми № М-28а. Наприкінці місяця виконавець робіт за результатами інвентаризації заповнює графу «Залишок на об'єкти на кінець місяця» форми № М-28 [62, с. 131]

Лімітно-забірні картки з первинними документами передаються матеріальною підзвітною особою з матеріальним звітом у бухгалтерію за формою № М-19 тільки в кількісних показниках і в одному екземплярі. У бухгалтерії у звіті проставляють ціну і визначають суму надходження та використання запасів загалом та за об'єктами. Після перевірки і визначення правильності списання (витрати) матеріалів лімітно-забірні картки по незакінчених роботах повертають виконавцеві робіт.

На разове відпускання запасів на сторону їхнє переміщення оформляють «накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» за формою № М-11. Аналітичний облік вибуття запасів ведеться в розрізі їхніх найменувань і однорідних груп.

Зайві, не використані запаси у господарстві підприємство реалізує. Випишується товарно-транспортна накладна і накладна за типовою формою № М-20 у 3-х екземплярах: першій примірник — одержувачу, другий — виробнику, 3-й — на пропускний пункт.

Кожна група запасів ділиться за видами, сортами, марками, типами, розмірам. Кожному найменуванню привласнюється номенклатурний номер (цінник) за змішаною порядково-серійною системою, використовуючи 7-8-значні коди: 1-2 — синтетичний рахунок, 3-субрахунок, 4-5 — група, інші — характеризують запас. Така інформація умовно-постійна (використовується для автоматизованої обробки). На кожному документі, що підтверджує рух запасів, проставляють номенклатурний номер. На підставі даних складського обліку ведуть відомість обліку залишків запасів (сальдові відомості), які використовують для контролю даних аналітичного і синтетичного обліку запасів.

Перевірка фактичної наявності запасів, їхній стан і умови зберігання здійснюється за допомогою інвентаризацій [42, п. 4.13].

Оцінка запасів на дату складання балансу. Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою із двох оцінок: первісної вартості або чистої вартості реалізації.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їхня ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли або іншим образом втратили первісну очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів, за винятком з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їхньої реалізації і вартість повністю загублених (зіпсованих або тих, яких не вистачає) запасів, списується на витрати звітного періоду з відбиттям зазначеної вартості на забалансовому рахунку. Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати втрати, належна сума відшкодування зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації раніше знижених у ціні запасів, які є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості запасів.

4.7. Облік малоцінних та швидкозношувальних предметів

До малоцінних та швидкозношувальних предметів (МШП) належать предмети, які використовуються не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, у тому числі: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, ін.

Документальне оформлення надходження МШП таке саме, як запасів. Складський облік ведеться на картках.

Для обліку руху МШП використовують типові форми первинних облікових документів по обліку сировини і матеріалів: лімітно-забірні картки, прибуткові ордери, акти приймання, накладні на внутрішнє переміщення матеріалів, вимоги та спеціальні форми для МШП. Типові форми:

МШ-1 Відомість на повернення постійного запасу інструментів. Використовується для обліку обмінного фонду;

МШ-2 картка обліку МШП. Заповнюється на кожного працівника, що одержав МШП під розписку для тривалого використання;

МШ-3 Заявка на ремонт або заточення;

МШ-4 Акт на вибуття МШП — для ушкоджених і загублених;

МШ-5 Акт на списання інструментів чи їхній обмін;

МШ-6 Особиста картка обліку спецодягу, спецвзуття (для індивідуального користування);

МШ-7 Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу і спецвзуття. Для обліку видачі в індивідуальне користування, а також приймання й передавання на прання, дезінфекцію, ремонт;

МШ-8 Акт списання МШП — морально застарілих, зношеного і непридатних для подальшого використання і переданих в утиль.

З метою забезпечення схоронності зазначених предметів в експлуатації підприємство зобов'язане організувати необхідний контроль за

їхнім рухом, у тому числі оперативний облік у кількісному вираженні і за матеріально-відповідальними особами.

Будівельникам доводиться працювати в несприятливих умовах. Згідно зі ст. 163 КЗпП і ст. 8 Закону України «Про охорону праці», Положення «Про порядок забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям і іншими коштами індивідуального захисту, затвердженого наказом Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 29.10.96 № 170, вони повинні бути забезпечені спецодягом і іншими засобами індивідуального захисту (ЗІЗ). Обов'язок видавати ЗІЗ працівникам покладений трудовим договором на роботодавця (власника підприємства).

Наказом Державного комітету України по нагляду за охороною праці від 17 травня 2004 року № 126 затверджені Норми безкоштовної видачі спеціального одягу, спеціального взуття і інших коштів індивідуального захисту працівникам, зайнятим у будівельному виробництві. Норми поширюються на організації і підприємства (незалежно від форм власності і підпорядкування), які виконують підрядним або господарським способом такі роботи: будівельні, монтажні, ремонтно-будівельні, дорожньо-будівельні, електромонтажні, сантехнічні, налагоджувальні, спеціальні, по будівництву метрополітенів, тунелів і підземних споруджень спеціального призначення і т.п. Так, наприклад арматурникові, за нормами покладається: костюм брезентовий, типу МпЗ на строк використання — 12 місяців; черевики шкіряні теж на той самий строк, а рукавиці брезентові (Мп) — одна пара на один місяць; каска — до зношування. Узимку нормативами передбачено під час зовнішніх робіт додатково: куртка бавовняна на утеплювальній підкладці (Тн), штани бавовняні на утеплювальній підкладці (Тн) і напівчоботи утеплені (Тн20) строком на 36 місяців. ЗІЗ, видані працівникові підприємства і за нормами, і понад них, завжди залишаються власністю підприємства і обов'язково підлягають поверненню при його звільненні, переході на іншу роботу, де їхнє використання не передбачене, а також по закінченні строку використання для обміну на нові [29].

Порядок відображення в бухгалтерському обліку вибуття запасів за різними причинами наведено в таблиці 15, п. 6-10, 12, 13.

У бухгалтерському обліку за дебетом рахунка 22 «МШП» відображається первісна вартість придбаних або виготовлених МШП, за кредитом — облікова вартість відпущених МШП в експлуатацію з одночасним списанням на витрати, а також списання недостач і втрат від псування таких предметів. Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів за однорідними групами.

При поверненні з експлуатації на склад предметів, які можуть бути використані, їх оприбутковують за дебетом рахунка 22 «МШП» із кредиту 71 «Інший операційний доход».

Синтетичний облік з надходження та вибуття МШП показано в таблиці 4.11.

Таблиця 4.11

ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБ'ЄЛКУ ОПЕРАЦІЙ З НАДХОДЖЕННЯ ТА ВИБУТТЯ ЗАПАСІВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
01	02	03	04
1. Надходження виробничих запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів як внесок до статутного фонду			
1	Відбито розмір статутного фонду, оголошеного в установчих документах	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Відбито одержання від учасника виробничих запасів, МПП	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»	46 «Неоплачений капітал»
2. Надходження виробничих запасів від вичищеного постачальника, платника ПДВ за умов передоплати			
1	Зроблено передоплату за запаси	371 «Розрахунки по виданих авансах»	31 «Рахунки в банках»
2	Відбито суму податкового кредиту по ПДВ у складі суми передоплати за запаси за наявності податкової накладної	641 «Розрахунки по податках»	644 «Податковий кредит»
3	Зроблено передоплату за транспортні послуги	371 «Розрахунки по виданих авансах»	31 «Рахунки в банках»
4	Відбито суму податкового кредиту по ПДВ у складі суми передоплати за транспортні послуги, за наявності податкової накладної	641 «Розрахунки по податках»	644 «Податковий кредит»
5	Оприбутковано придбані запаси	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
6	Списано раніше відбиту суму податкового кредиту по ПДВ при оприбуткуванні запасів	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
7	Відбито витрати на транспортування в складі первісної вартості запасів	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

Продовження табл. 4.11

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
01	02	03	04
8	Списано раніше відбиту суму податкового кредиту по ПДВ у складі вартості транспортних послуг	644 «Податковий кредит»	63 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками»
9	Зроблено залік заборгованостей	63 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками»	371 «Розрахунки по виданих авансах»
3. Безоплатне одержання виробничих запасів			
1	Відбито справедливу вартість безоплатно отриманих запасів	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»	718» Дохід від безоплатно отриманих оборотних актів»
4. Надходження виробничих запасів від вітчизняного поставальника, у випадку наступної оплати, платника ПДВ			
1	Оприбутковано запаси	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками»
2	Відбито суму податково-кредиту по ПДВ у складі вартості оприбуткованих запасів	641 «Розрахунки по податках»	63 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками»
3	Відбито витрати на транспортування в складі первісної вартості запасів	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками»
4	Відбито суму податкового кредиту по ПДВ у складі вартості послуг за транспортування запасів	641 «Розрахунки по податках»	63 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками»
5	Оплачено придбані запаси	63 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками»	31 «Рахунки в банках»
6	Оплачено транспортні послуги	63 «Розрахунки з поставальниками і підрядниками»	31 «Рахунки в банках»

5. Закупівля запасів за рахунок підзвітних сум			
1	Видано кошти працівникові під звіт з каси підприємства	372 «Розрахунки з підзвітними особами»	30 «Каса»
2	Оприбутковані запаси від підзвітної особи	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
3	Відбито суму податкового кредиту по ПДВ у складі вартості запасів, за наявності податкової накладної	641 «Розрахунки по податках»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4	Списано відрядні витрати, витрати палива, пов'язані із закупівлею запасів, та віднесені до складу первісної вартості запасів	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»	372 «Розрахунки з підзвітними особами» 203 «Паливо»
6. Облік вибуття виробничих запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів			
1	Списано запаси, використані:		
	для виробництва продукції	23 «Виробництво»	
	для загальноновиробничих потреб	91 «Загальноновиробничі витрати»	
	для загальногосподарських потреб	92 «Адміністративні витрати»	
	для забезпечення збуту продукції	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»
	для досліджень і розробок, здійснюваних підприємством	941 «Витрати на дослідження і розробки»	
	для потреб житлово-комунальних та обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних установ і т.п.	949 «Інші витрати операційної діяльності»	
7. Реалізація виробничих запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів у випадку наступної оплати			
1	Відбито дохід від реалізації відвантажених покупцеві запасів	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
2	Відбито суму податкового зобов'язання по ПДВ у складі вартості відвантажених покупцеві запасів	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки по податках»
3	Списано собівартість реалізованих запасів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»

Продовження табл. 4.11

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
01	02	03	04
4	Надійшла оплата за відвантажені запаси	31 «Рахунки в банках»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
8. Реалізація виробничих та малоцінних і швидкозношуваних предметів у випадку передоплати			
1	Отримано попередню оплату за реалізовані запаси	31 «Рахунки в банках»	681 «Розрахунки по авансах отриманим»
2	Відбито суму податкових зобов'язань по ПДВ у складі попередньої оплати за реалізовані запаси	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки по податках»
3	Відвантажені покупцеві запаси і відбитий дохід від їхньої реалізації	681 «Розрахунки по авансах отриманим»	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»
4	Списано раніше відбиту суму податкових зобов'язань по ПДВ при відвантаженні запасів	712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	643 «Податкові зобов'язання»
5	Списано собівартість реалізованих запасів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»
6	Зроблено залік заборгованостей	681 «Розрахунки по авансах отриманим»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»
9. Списання виробничих запасів та малоцінних і швидкозношуваних предметів, втрачених внаслідок надзвичайних подій			
1	Списано запаси, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99 «Надзвичайні втрати»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»
2	Оприбутковано отримані відходи від списання запасів, знищених внаслідок надзвичайних подій	20 «Виробничі запаси»	75 «Надзвичайні доходи»
10. Бартер подібними запасами (перша подія — передавання запасів)			
1	Відбито виникнення дебіторської заборгованості при передаванні запасів за бартерним договором виходячи зі співвіднової вартості	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»

2	Відбито суму податкових зобов'язань по ПДВ виходячи з фактичної ціни, але не нижче звичайної ціни обмінюваних виробничих запасів	36 «Розрахунки з покуцями і замовниками»	641 «Розрахунки по податках»
3	Різниця між балансовою і справедливою вартістю обмінюваних запасів включена до складу витрат звітного періоду (балансова вартість перевищує справедливу, якщо справедлива вартість обмінюваних запасів дорівнює балансовій, то ця проводка не робиться)	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»
4	Отримано матеріали в рахунок погашення дебіторської заборгованості	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
5	Відбито суму податкового кредиту по ПДВ, виходячи з фактичної ціни, але не нижче від звичайної ціни обмінюваних запасів	641 «Розрахунки по податках»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
6	Відбито залік заборгованості	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	36 «Розрахунки з покуцями і замовниками»
II. Бартер подібними запасами (перша подія — надходження запасів)			
1	Відбито виникнення кредиторської заборгованості при одержанні запасів	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
2	Відбито суму податкового кредиту по ПДВ, виходячи з фактичної ціни, але не нижче звичайних цін, за наявності податкової накладної	641 «Розрахунки по податках»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
3	Відвантажено запаси в рахунок погашення кредиторської заборгованості	36 «Розрахунки з покуцями і замовниками»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»
4	Відбито податкові зобов'язання по ПДВ, виходячи з фактичної ціни, але не нижче звичайних цін	36 «Розрахунки з покуцями і замовниками»	641 «Розрахунки по податках»
5	Різниця між балансовою і справедливою вартістю обмінюваних запасів включена до складу витрат звітного періоду (балансова вартість перевищує справедливу, якщо справедлива вартість обмінюваних запасів дорівнює балансовій, то ця проводка не робиться)	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік	
		Дебет	Кредит
01	02	03	04
6	Відбито залік заборгованості	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»
12. Бартер неподібними запасами			
1	Відбито доход від реалізації запасів, виходячи зі справедливої вартості	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	712 «Доход від реалізації інших оборотних активів»
2	Відбито виникнення податкових зобов'язань по ПДВ виходячи з фактичної ціни, але не нижче звичайних цін	712 «Доход від реалізації інших оборотних активів»	641 «Розрахунки по податках»
3	Списано балансову вартість переданих запасів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»
4	Оприбутковано отримані запаси за справедливою вартістю	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
5	Відбито суму податкового кредиту по ПДВ виходячи з фактичної вартості, але не нижче звичайної	641 «Розрахунки по податках»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
6	Надійшла грошова доплата, якщо справедлива вартість переданих запасів більше справедливої вартості одержуваних запасів (якщо справедливий вартості обмінюваних запасів рівні, то ця проводка не робиться)	31 «Рахунки в банках»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
7	Перераховано доплату за отримані запаси, якщо справедлива вартість переданих запасів менша справедливої вартості одержуваних запасів (якщо справедливий вартості обмінюваних запасів рівні, то ця проводка не робиться)	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»	31 «Рахунки в банках»
8	Відбито залік заборгованості	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	36 «Розрахунки з покупцями і замовниками»

13. Облік втрат запасів у зв'язку з розкраданням, псуванням і т. п.			
1	Відбито виявлену суму недостачі товарно-матеріальних цінностей по балансовій вартості	947 «Недостачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси» 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»
2	Зараховано балансову вартість списаного активу на забалансовий рахунок 07 «Списані активи» одночасно зі списанням суми збитку на винну особу або після закінчення строку позовної давності	072 «Невідшкодовані недостачі і втрати від псування цінностей»	—
3	Відбито дохід внаслідок визнання (установлення) винної особи	375 «Розрахунки по відшкодуванню заподіяних збитків»	716 «Відшкодування раніше списаних активів»
5	Списана із забалансового рахунка 07 «Списані активи» балансова вартість відсутнього активу одночасно зі списанням суми збитку на винну особу або після закінчення строку позовної давності	—	072 «Невідшкодовані недостачі і втрати від псування цінностей»
6	Відшкодована винною особою сума збитку: шляхом внесення коштів у касу підприємства	301 «Каса в національній валюті»	375 «Розрахунки по відшкодуванню заподіяних збитків»
	шляхом утримання із заробітної плати	661 «Розрахунки по заробітній платі»	375 «Розрахунки по відшкодуванню заподіяних збитків»
7	Відбито суму відшкодування, що підлягає перерахуванню до бюджету у випадку її визнання судом, розрахована відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим постановою КМУ від 22.01.96 р. № 16	716 «Відшкодування раніше списаних активів»	641 «Розрахунки по податках»(субрахунок «Відшкодування збитків»)
8	Сплачено суму відшкодування, що підлягає перерахуванню до бюджету	641 «Розрахунки по податках»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»
14. Облік використання матеріалів для виготовлення необоротних активів			
1	Списані матеріали для ремонту чи виготовлення основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси»

Витрати організацій, пов'язані із забезпеченням працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям і іншими засобами індивідуального захисту, необхідними для виконання професійних обов'язків, відповідно до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», включаються до складу валових витрат виробництва і до собівартості будівельно-монтажних робіт відповідно до затверджених норм [4].

Будівельні підприємства самостійно ведуть податковий облік приросту (зменшення) балансової вартості запасів (матеріалів; будівельних конструкцій; комплектуючих виробів, напівфабрикатів, малоцінних та швидкозношувальних предметів і т. ін.) на складах, у незавершеному будівництві і залишках готової продукції, якщо витрати на їх придбання були включені до валових витрат. Якщо балансова вартість запасів на кінець місяця менше ніж на початок, то різниця додається до валових витрат.

Питання для контролю знань

1. У чому особливості обліку основних засобів у будівництві?
2. Як ведеться облік устаткування, прийнятого до монтажу?
3. Які витрати на зведення тимчасових споруджень включають до кошторису?
4. На яких умовах поставки надходять виробничі запаси?
5. Яким чином треба забезпечувати будівельників спецодягом?
6. Як визначається переоцінена вартість основних засобів?
7. Яким документом оформлюють передавання та повернення орендованого об'єкта?
8. Яка різниця між фінансовою орендою та лізингом?
9. У якому випадку надходження ресурсів підрядник оприбутковує на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні»?
10. Що означає кореспонденція рахунків: дебет рахунку 375 «Розрахунки по відшкодуванню заподіяних збитків», кредит 716 «Відшкодування раніше списаних активів»?

Розділ 5

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ У БУДІВНИЦТВІ

5.1. Класифікаційні ознаки витрат будівельних підприємств

З метою раціональної організації бухгалтерського обліку та калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт витрати будівельного підприємства рекомендовано класифікувати за різними ознаками [37, р. 2]. Так, витрати будівельних підприємств поділяють на витрати звичайної та надзвичайної діяльності. Витрати звичайної діяльності включають витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Витрати операційної діяльності пов'язані тільки з основною діяльністю, тобто з виконанням або реалізацією будівельно-монтажних робіт, та іншими видами діяльності будівельної організації, які не належать до інвестиційної чи фінансової діяльності.

Витрати, які виникли з обставин, незалежних від діяльності будівельного підприємства та пов'язані з екстремальними подіями або із упередженням їх належать до надзвичайних витрат.

Витрати розглядають за місцем їх виникнення. Так, витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які безпосередньо беруть участь у виконанні будівельно-монтажних робіт, у т. ч. витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва належать до витрат основного виробництва.

Витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які зайняті забезпеченням процесу основного виробництва, у т. ч. витрати, пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням виробництва: технічний огляд, технічне обслуговування та ремонт власних і орендованих будівельних машин, механізмів та устаткування; забезпечення інструментом, запасними частинами, транспортними послугами тощо, називають витратами допоміжного виробництва.

Витрати виробничих структурних підрозділів будівельної організації, які не беруть безпосередньої участі у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їх продукція надалі використовується під час виконання цих робіт: виробництво бетонів та будівельних розчинів, залізобетонних і бетонних виробів, будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, блоків та будівельного каміння, цегли, інших виробів, напівфабрикатів тощо зараховують до витрат другорядного виробництва.

Але, незважаючи на місце виникнення витрат, якщо продукція цих структурних підрозділів використовується на будівельно-монтажних роботах, їх відносять до виробничих витрат основної діяльності та включають до собівартості будівельно-монтажних робіт будівельного підприємства.

З метою визначення загальних обсягів матеріальних, трудових та інших ресурсів, що використовуються будівельним підприємством в операційній діяльності витрати класифікують за видами витрат: на елементи та статті витрат.

Витрати операційної діяльності будівельного підприємства групуються за елементами витрат, а витрати основної діяльності — як за елементами, так і за статтями калькулювання.

Так, витрати операційної діяльності підприємства групуються за такими економічними елементами:

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

До складу елемента «Матеріальні затрати» [43, п. 22] включаються: вартість як придбаних у сторонніх підприємств для використання у виробництві, пов'язаному з операційною діяльністю будівельного підприємства, сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, так і вартість виробів та напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельного підприємства, які надалі використовуються в основному виробництві (при виконанні будівельно-монтажних робіт);

вартість робіт і послуг виробничого характеру, що виконуються як структурними підрозділами будівельного підприємства так і сторонніми організаціями, а саме:

- ◆ оброблення матеріалів та проведення їх випробувань щодо якості;
- ◆ експертиза і консультації, пов'язані з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;
- ◆ перевезення вантажів у межах будівельного майданчика та території допоміжних і другорядних виробництв будівельної організації;
- ◆ ремонт, технічний огляд та технічне обслуговування власних та орендованих основних засобів для використання в основному виробництві, за винятком їх реконструкції та модернізації;
- ◆ витрати, пов'язані з використанням природної сировини:
- ◆ плата за деревину, продану на пні;
- ◆ плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем під час виконання будівельно-монтажних робіт, у межах затверджених лімітів;

◆ плата за використання інших природних ресурсів;

◆ витрати від нестачі матеріальних цінностей на виробництві, в дорозі та на складах у межах норм природних втрат.

Не включається до складу елемента «Матеріальні затрати» вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи — це залишки матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва та втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні), і тому можуть використовуватися лише з підвищеними витратами або зі зменшенням виходу продукції, або взагалі не можуть використовуватися за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать залишки матеріальних ресурсів, які можуть використовуватись як повноцінні матеріали для інших робіт (додаток 4, п. 1).

До складу елемента «Витрати на оплату праці» [43, п. 23] відносяться витрати на основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівникам будівельного підприємства (у т. ч. нештатних), зайнятих в основному, на допоміжному та другорядному виробництвах, нараховані згідно з формами і системами оплати праці, встановленими у будівельному підприємстві.

До основної заробітної плати належить заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, у т. ч. в повному обсязі внутрішнє сумісництво.

До додаткової заробітної плати належить оплата за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, а також премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До заохочувальних та компенсаційних виплат належать винагороди та премії, що мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, не передбачені актами законодавства, або які провадяться понад установлені зазначеними актами норми.

Перелік витрат, пов'язаних з виплатою основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, наведено у пунктах 2.1—2.3 додатка 4, Р. 2.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» [43, п. 24] включаються суми страхових внесків та відрахувань на:

- обов'язкове державне пенсійне страхування;
- обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

- обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;

- обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;

- індивідуальне страхування персоналу будівельного підприємства у випадках, передбачених законодавством;

- інші соціальні заходи, передбачені законодавством.

Розрахунок страхових внесків та відрахувань на соціальні заходи здійснюється за встановленими законодавством нормами від фактичних витрат на оплату праці працівників будівельного підприємства для кожного виду державного соціального страхування окремо.

Розмір страхових внесків на обов'язкове державне пенсійне страхування визначається відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» у відсотках до суми фактичних витрат основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат, як своїх робітників, так і сум винагород фізичним особам, залученим для виконання робіт за угодами цивільно-правового характеру, що підлягають обкладенню податком на доходи фізичних осіб; суми допомоги по тимчасовій непрацездатності (витрат на виплату суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів будівельного підприємства).

Страхові внески на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття нараховуються відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників будівельної організації, які включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України «Про оплату праці», та які підлягають обкладенню податком з доходів фізичних осіб.

Страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, обумовленими народженням і похованням, нараховуються відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників будівельного підприємства, які підлягають обкладенню податком з доходів фізичних осіб.

Страхові внески на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання,

які спричинили втрату працездатності, нараховуються відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників будівельного підприємства, які включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України «Про оплату праці», та які підлягають обкладанню податком з доходів фізичних осіб (додаток 4, п. 3).

До складу елемента «Амортизація» [43, п. 5] включаються суми амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи, нараховані згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими законодавством. Порядок нарахування амортизації під час формування собівартості будівельно-монтажних робіт здійснюється згідно з ПБО 7 «Основні засоби» та ПБО 8 «Нематеріальні активи».

Нарахування амортизації на основні засоби здійснюється (виходячи з первісної вартості або переоціненої справедливої вартості цих засобів) протягом строку їх корисного використання та за умови визнання активами (за винятком періоду їх реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації) за нормами, встановленими, у розрахунок за рік чи квартал. Метод нарахування зносу обирається підприємством самостійно.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється щомісяця (за нормами, розрахованими, виходячи з первісної їх вартості або за умови переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок) протягом строку їх корисного використання, що встановлюється будівельним підприємством при зарахуванні цих активів на баланс, але не більше ніж двадцять років або терміну діяльності підприємства (додаток 4, п. 4).

До складу елемента «Інші операційні витрати» [43, п. 26] включаються витрати будівельного підприємства, які не увійшли до складу попередніх елементів витрат, а саме:

- оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів будівельного підприємства;
- суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;
- суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні, виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім зазначених у пунктах 2.2.1, 2.2.2 додатка 4);
- витрати на відрядження: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення; надбавки (польове

забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться у дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених законодавством;

- додаткові витрати (крім надбавок), передбачені законодавством, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, у т. ч. витрати на перевезення працівників від місцезнаходження будівельного підприємства або пункту збору до місця роботи й у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку;

- витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища (оплата освітлення, опалення, каналізації, водопостачання), які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами;

- витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв);

- оплата послуг, робіт, що надаються сторонніми організаціями (з управління виробництвом, якщо штатним розкладом будівельного підприємства не передбачено відповідні функціональні служби; з консультативного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури, передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної виробничої діяльності, виготовленням, зберіганням та реалізацією продукції допоміжних та другорядних підприємств будівельного підприємства, додержанням законодавства; з використання та обслуговування технічних засобів управління — обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації; з контролю за додержанням технології виконання будівельно-монтажних робіт; з протипожежної та сторожової охорони; з приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод; з проведення аудиторських перевірок; вартість послуг управлінських механізацій та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт, у т. ч. перебазування власних та орендованих будівельних машин з об'єкта на об'єкт;

- вартість виданого згідно з діючими нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі неவிдачі їх адміністрацією;

- вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм за потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи);

- компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструмента та особистого транспорту;
- вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім витрат на заробітну плату, зазначених у пункті 2.2.2 додатка 4); витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів; стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади; оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу і у зворотному напрямку; витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання навчального матеріалу, оренда приміщень); витрати на утримання навчальних комбінатів;
- виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію, якщо вони не є роялті;
- оплата збору, передбаченого законодавством, за реєстрацію будівельного підприємства та його відокремлених виробничих підрозділів в органах державної виконавчої влади;
- витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів та на сплату концесійних платежів за використання природних копалин;
- витрати на внесення виправлень та гарантійні роботи, у тому числі, витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів, протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію;
- платежі за викиди і скиди забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище, за розміщення відходів, інших видів шкідливого впливу в межах лімітів;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, у т. ч. плата за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингові і довірчі операції, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, у тому числі й цінних паперів, поштово-телеграфних послуг, та інші витрати, пов'язані із грошовим обігом;
- плата за розроблення та видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення у пресі, передачі на радіо та телебаченні); витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу та на дослідження ринку (маркетинг);
- відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безплатно переданих зразків і макетів, представницьких витрат (на організацію прийомів, презентацій, конференцій та інших офіційних заходів, у т. ч. оплату праці обслуговуючого персоналу);

- відрахування відокремлених виробничих підрозділів на утримання апарату управління будівельного підприємства;
- податки, збори та інші, передбачені законодавством обов'язкові платежі;
- платежі зі страхування майна (робіт) будівельного підприємства, комерційних ризиків, цивільної відповідальності суб'єктів господарювання;
- сума орендної плати у разі оперативної оренди основних засобів;
- витрати на виготовлення та придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їх емісією;
- витрати на оприлюднення річного звіту;
- втрати від знецінення запасів;
- втрати від нестачі та від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- сума створених забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих договорів тощо (додаток 4, п. 5).

Групування витрат за статтями використовується підприємством під час формування собівартості будівельно-монтажних робіт та визначення кошторисної вартості будівництва об'єкта. Склад статей калькулювання визначається підприємством самостійно, виходячи зі специфіки виконуваних робіт.

Витрати основної діяльності підприємства можуть групуватись за такими статтями калькулювання:

прямі статті калькулювання витрат:

- ◆ прямі матеріальні витрати;
- ◆ прямі витрати на оплату праці;
- ◆ експлуатація будівельних машин та механізмів;
- ◆ відрахування на соціальні заходи;
- ◆ інші прямі витрати;

◆ непряма стаття калькулювання витрат — загальновиробничі витрати.

Групування витрат будівельного підприємства основної діяльності, які рекомендується відносити до складу прямих статей калькулювання, розглянути в класифікації за економічними елементами [37, р. 3, п. 2].

До статті «Загальновиробничі витрати» включаються витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва; витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології;

витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках;

інші загальновиробничі витрати. Перелік загальновиробничих витрат наведено в додатку 2 до Методичних рекомендацій (додаток 5).

Зазначений перелік статей калькулювання, як і їх склад, можуть уточнюватися підприємством самостійно.

За способами включення витрат до собівартості будівельно-монтажних робіт витрати класифікують на прямі та загальновиробничі (непрямі) витрати.

Прямі — це витрати, які пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Загальновиробничі витрати — це витрати, що пов'язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва, але не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат. Такі витрати розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, обраної підприємством самостійно. За результативністю витратання витрати поділяють на продуктивні та непродуктивні витрати.

Продуктивні витрати — це витрати, що передбачені раціональною організацією та технологією виробництва. Непродуктивні витрати — це витрати, що виникають через недосконалість організації виробництва, порушення технології тощо. За календарними періодами витрати групують на поточні, які зазнає підприємство щомісяця, та одноразові, які спрямовуються на забезпечення будівельного виробництва протягом тривалого часу (понад місяць). Класифікація витрат щодо договору підряду: витрати за договором підряду на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов'язані з конкретним договором підряду (прямі витрати), а також витрати будівельної організації щодо управління, організації та обслуговування будівельного виробництва (загальновиробничі витрати) та витрати періоду — витрати операційної діяльності підприємства, які неможливо прямо пов'язати з виконанням конкретного договору підряду і, відповідно, з доходом за цим договором підряду, для отримання якого вони були здійснені.

Схема класифікації витрат розроблена на підставі Методичних рекомендацій і наведена на рисунку 5.1.

Такі витрати (адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати) не належать до витрат за договором підряду, за винятком випадків, передбачених пунктом 6 розділу IV Методичних рекомендацій, і не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, а відображаються у складі витрат будівельного підприємства у тому звітному періоді, у якому були здійснені.

Класифікація витрат за наявності надзвичайних подій: втрати, що виникли внаслідок стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій, інших надзвичайних подій, а також витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням та ліквідацією наслідків таких подій.

5.2. Документування та синтетичний облік витрат у будівництві

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації щодо витрат підприємства наведені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати», затвердженого наказом Міністерства фінансів України (зі змінами) [43].

Бухгалтерський облік витрат будівельного підприємства здійснюється з метою забезпечення формування повної, правдивої та неупередженої інформації щодо відображення фактичних витрат, понесених під час виконання будівельно-монтажних робіт, а також вироблення продукції допоміжними та другорядними виробництвами будівельного підприємства, обчислення фактичної собівартості як для окремих об'єктів обліку витрат, так і витрат будівельного підприємства загалом, а також для здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Дані бухгалтерського обліку використовуються для оцінки фінансового стану будівельного підприємства, ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та вдосконалення будівельного виробництва, планово-економічних і аналітичних розрахунків, управлінського обліку та внутрішньогосподарського розрахунка.

Організація бухгалтерського обліку витрат передбачає:

- застосування єдиного підходу до відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій на підставі правил ведення документообігу, затверджених керівництвом будівельного підприємства з урахуванням особливостей її діяльності;

- застосування типових форм первинних облікових документів, системи рахунків, реєстрів аналітичного обліку та способів реєстрації і узагальнення наявної інформації та оброблення облікової інформації на паперових або машинних носіях;

- розроблення облікової номенклатури об'єктів калькулювання.

Об'єктом бухгалтерського обліку витрат можуть бути окремі види будівельно-монтажних робіт, окрема будівля і споруда, декілька будівель і споруд, договір підряду загалом, відокремлений виробничий підрозділ, будівельна організація загалом.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт в залежності від видів об'єктів обліку може бути організовано за замовленнями або за методом накопичення витрат за певний період часу із застосуванням елементів нормативного методу обліку та контролю за економічним і раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Основним методом обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт є облік за замовленнями відповідно до договорів під-

ряду. Облік витрат за замовленнями ведеться наростаючим підсумком до закінчення виконання договору.

Регістром обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральній та у вартісній формі № КБ-6 є журнал обліку виконаних робіт (далі — журнал обліку). Дані журналу обліку є підставою для складання первинних облікових документів у будівництві (форма № КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт» та форма № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних робіт та витрати»), які використовуються для розрахунків із замовником за виконані підрядні роботи та складання звітності у будівництві.

Відображення в бухгалтерському обліку суми визнаних доходу і витрат за договором підряду або витрат на будівельно-монтажні роботи здійснюється відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій [40, 56]. Одночасно визнаний дохід за договором підряду без суми непрямих податків відображається за дебетом субрахунка 238 «Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах» і кредитом субрахунка 239 «Проміжні рахунки» рахунка 23 «Виробництво». Після завершення договору підряду сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків.

Якщо сума проміжного рахунка за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за договором підряду без суми непрямих податків, то різниця відображається за дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитом субрахунка 239 «Проміжні рахунки», в іншому разі зазначений запис виконується способом сторно.

Бухгалтерський облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт ведеться на субрахунку 231 «Основне виробництво» рахунка 23 «Виробництво» безпосередньо в журналі обліку витрат або машинограмах, які його замінюють, де об'єднано аналітичний і синтетичний облік витрат, а також відображається вартість робіт, виконаних власними силами будівельного підприємства, та вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій. На субрахунку 231 «Основне виробництво» у зазначеному журналі витрати групуються відповідно до визначених об'єктів калькулювання.

Вартість реалізованих будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами, списується в кінці місяця записом: дебет субрахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» і кредит субрахунка 231 «Основне виробництво». Вартість робіт, прийнятих від субпідрядників без суми податку на додану вартість, відображається записом: дебет субрахунка 231 «Основне виробництво» і кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

Витрати відокремлених допоміжних та другорядних виробництв обліковуються на окремих аналітичних субрахунках «Допоміжні ви-

робництва», у відповідних журналах, листках-розшифровках або в машинограмах, які їх замінюють, у розрізі видів цих виробництв.

Фактичні витрати на будівельно-монтажні роботи групуються за статтями витрат, що визначені пунктами 3—8 розділу III Методичних рекомендацій. Прямі витрати (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, відрахування на соціальні заходи, інші прямі витрати) щомісячно визначаються та відносяться на окремі об'єкти калькулювання за прямими ознаками на підставі первинних облікових документів. Уся первинна документація складається з обов'язковим кодуванням, що забезпечує облік за статтями витрат і за об'єктами калькулювання. Первинні документи складаються в момент здійснення операцій, а якщо це неможливо, то безпосередньо після їх закінчення.

Вартість використаних матеріалів включається до собівартості будівельно-монтажних робіт з кредиту рахунка 80 «Матеріальні витрати» для будівельних організацій, які застосовують 8-й клас рахунків, або з кредиту субрахунків рахунка 20 «Виробничі запаси» для організацій, що застосовують 9-й клас рахунків; вартість продукції допоміжних і другорядних виробництв — з кредиту відповідних субрахунків «Допоміжні виробництва» рахунка 23 «Виробництво», а вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми організаціями, — за кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та відповідних субрахунків. Фактичні витрати матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт за об'єктами обліку відображаються в облікових реєстрах на підставі матеріальних звітів.

Витрати на оплату праці обліковуються за дебетом рахунка 81 «Витрати на оплату праці» і кредитом субрахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою». Витрати на оплату праці робітників включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт з кредиту рахунка 81 «Витрати на оплату праці» за видами оплати праці для організацій, що застосовують 8-й клас рахунків, або відповідно з кредиту рахунка 66 «Розрахунки з оплати праці» для підприємств, що застосовують 9-й клас рахунків, і відносяться за прямою ознакою на підставі документів, які визначають витрати праці, на витрати окремих об'єктів калькулювання. Якщо неможливо віднести окремі види надбавок, доплат, заохочувальних і компенсаційних виплат за прямою ознакою, розподіл їх за об'єктами відбувається пропорційно сумі заробітної плати без цих надбавок, доплат і компенсаційних виплат або іншими методами, що застосовуються у будівельному підприємстві.

Витрати на оплату праці, які не пов'язані з виробничою діяльністю будівельної організації та раніше фінансувалися за рахунок її прибутку, належать до інших витрат операційної діяльності. Відображають їх за дебетом рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності» у кореспонденції з субрахунком 661 «Розрахунки за заробітною платою».

Відрахування на соціальні заходи включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за прямою ознакою з кредиту рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням» і відповідних субрахунків: 651 «За пенсійним забезпеченням», 652 «За соціальним страхуванням», 653 «За страхуванням на випадок безробіття», 654 «За індивідуальним страхуванням».

Витрати на утримання та експлуатацію власних й орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображаються на рахунка 23 «Виробництво» (субрахунок «Експлуатація машин і механізмів») за їх видами чи групами і відносяться за прямою ознакою на підставі первинних документів на витрати окремих об'єктів калькулювання.

Витрати на оплату праці робітників, зайнятих керуванням та обслуговуванням машин, та відрахування у резерв на оплату відпусток певній категорії, витрати на паливо, електроенергію, а також допоміжні експлуатаційні матеріали, утримання рейкової і безрейкової колії, амортизаційні відрахування, витрати на ремонт та орендну плату за машини відносяться до собівартості утримання груп цих машин за прямою ознакою.

Облік та узагальнення інформації про втрати від браку в роботі будівельних підприємств й відображаються на рахунка 24 «Брак у виробництві» окремо за браком, допущеним в основному виробництві (за окремими об'єктами будівництва та видами робіт), і браком, допущеним у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації (на окремих субрахунках). Облік втрат від браку ведеться за кожним об'єктом будівництва, видом робіт, допоміжним або другорядним виробництвом у журналах, листках-розшифровках або машинограмах, які їх замінюють.

До втрат від браку, допущеного в основному виробництві, належать витрати на перероблення неякісних виконаних робіт з вини будівельної організації, а також витрати на усунення пошкоджень у змонтованих конструкціях, допущених під час подальшого виконання будівельно-монтажних робіт. Витрати на усунення дефектів у будівництві, допущених з вини замовника і ним оплачених, не належать до втрат від браку.

До витрат на виправлення браку, допущеного в основному виробництві, включається вартість додатково витрачених матеріалів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, на експлуатацію будівельних машин і механізмів, а також частина загальновиробничих витрат.

До собівартості будівельно-монтажних робіт включаються витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованих робіт чи продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; сум, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо.

Загальновиробничі витрати, як постійні, так і змінні, визначаються щодо будівельного підприємства загалом. Розподіл загальновиробничих витрат між об'єктами обліку здійснюється із застосуванням бази розподілу, установленої на підприємстві, та з урахуванням специфіки робіт, що виконуються.

Узагальнення загальновиробничих витрат здійснюється на субрахунок 912 «Загальновиробничі витрати». З кредиту цього субрахунка вони списуються у дебет субрахунка 231 «Основне виробництво» та включаються до собівартості за договором підяду, яка списується на собівартість реалізації з кредиту субрахунка 231 «Основне виробництво» у дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» (субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»). При цьому генеральні підрядники щомісяця зменшують розмір окремих статей загальновиробничих витрат на суму витрат на обслуговування субпідрядників відповідно до договорів між ними, списуючи їх із субрахунка 912 «Загальновиробничі витрати» на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Одночасно, зазначена сума витрат на обслуговування субпідрядників з урахуванням податку на додану вартість збільшується (за відповідними статтями загальновиробничих витрат) та відображається за дебетом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та кредитом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Сума податку на додану вартість відображається за дебетом субрахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» і кредитом субрахунка 641 «Розрахунки за податками».

Прямі та загальновиробничі витрати включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт того звітного періоду, у якому вони були здійснені. Непродуктивні витрати і втрати відображаються в обліку того звітного періоду, в якому вони виявлені.

До загальновиробничих витрат належать також забезпечення, передбачені п. 13 ПБО 11 «Зобов'язання» (сума відрахувань на оплату відпусток, виплата винагороди за вислугу років, витрати на додаткове пенсійне забезпечення тощо), призначені для працівників будівельної організації [50]. Сума таких резервів щомісяця відноситься на витрати виробництва (дебет рахунка 23 «Виробництво» і кредит субрахунків 471 «Забезпечення виплат відпусток», 474 «Забезпечення інших витрат і платежів»).

До незавершеного будівельного виробництва належать незакінчені будівництвом і не прийняті замовником об'єкти (будівельно-монтажні роботи), що є об'єктами обліку. Вартість незавершеного будівельного виробництва складається з витрат на виконання будівельно-монтажних робіт власними силами будівельного підприємства та з вартості робіт субпідрядників, прийнятих до сплати генеральним підрядником.

Фактична собівартість будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами будівельної організації на об'єктах, які належать до

незавершеного будівельного виробництва, обліковується на рахунка 23 «Виробництво».

Виконані субпідрядними організаціями роботи, прийняті до оплати генеральним підрядником, узагальнюються на рахунка 23 «Виробництво» і у складі рахунка 23 «Виробництво» списуються (відносяться до собівартості будівельно-монтажних робіт генерального підрядника) у дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації». Розрахунки за виконані субпідрядними організаціями роботи ведуться на субрахунку 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Витрати на спорудження та розбирання тимчасових (титульних і не титульних) будівель і споруд включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за умови включення таких витрат до кошторису на будівництво об'єкта. Витрати на спорудження та розбирання тимчасових (титульних і не титульних) будівель і споруд обліковуються у порядку, встановленому щодо обліку виконаних будівельно-монтажних робіт, і включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за відповідними статтями калькулювання та елементами витрат.

Зазначені витрати обліковуються на окремому субрахунку рахунка 23 «Виробництво» і вже з нього списуються у дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» для підприємств, які застосовують 9-й клас рахунків, і у дебет рахунка 80 «Матеріальні витрати» (субрахунок 809 «Інші матеріальні витрати») для підприємств, які застосовують 8-й клас рахунків.

Витрати на придбання або виготовлення необоротних тимчасових (не титульних) споруд обліковуються на субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів» рахунка 15 «Капітальні інвестиції». У разі передавання їх в експлуатацію витрати на придбання списуються за дебетом субрахунка 113 «Тимчасові (не титульні) споруди». Собівартість виготовлених оборотних активів списується за дебетом рахунків 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, які є витратами періоду, обліковуються відповідно на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у журналах обліку і списуються в кінці місяця безпосередньо на зменшення фінансових результатів у дебет рахунка 79 «Фінансові результати» (субрахунок 791 «Результат основної діяльності»).

Податок на прибуток обліковується на рахунка 98 «Податок на прибуток» і є витратою будівельного підприємства. Він не зменшує бухгалтерський прибуток до оподаткування у формі звітності № 2 «Звіт про фінансові результати», але впливає на загальний фінансовий результат від звичайної діяльності та чистий прибуток.

Облік надзвичайних витрат ведеться на рахунку 99 «Надзвичайні витрати». За дебетом цього рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом — їх списання на рахунок 79 «Фінансові результати» [37].

5.3. Формування собівартості будівельно-монтажних робіт

Собівартість продукції, робіт — це виражені у грошовій формі витрати підприємства на виробництво, реалізацію продукції та послуг.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П(С)БО, Українським науково-дослідним центром економіки будівництва «Екобуд» були розроблені Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт та затверджені Наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 7.05.2002 р. № 81, але вони втратили чинність за Наказом Державного комітету України з будівництва та архітектури від 16.02.2004 р. № 30.

У новій редакції Методичних рекомендацій за цим Наказом враховані зміни до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Господарського кодексу України та інших нормативно-правових актів та встановлені єдині методичні засади з формування собівартості будівельно-монтажних робіт.

Методичні рекомендації поширюються на всі будівельні підприємства незалежно від форм власності і підпорядкування і їх відокремлені виробничі підрозділи (структурні одиниці), що виконують будівельно-монтажні роботи та встановлюють основні методичні засади формування собівартості будівельних, монтажних, пусконаладжувальних та ремонтно-будівельних робіт (далі — будівельно-монтажні роботи) під час спорудження нових об'єктів, розширення, реконструкції та технічного переоснащення підприємств, ремонту будівель і споруд, реставрації пам'яток архітектури (далі — будівництво) як підрядним, так і господарським способом.

Формування собівартості робіт (продукції, послуг) відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації (структурних одиниць), діяльність яких належить до інших галузей або видів економічної діяльності (проектно-вишукувальна, науково-дослідна діяльність, виробництво будь-яких видів промислової або іншої продукції, транспортні перевезення тощо), здійснюється на засадах, визначених відповідними галузевими методичними рекомендаціями [37].

Собівартість будівельно-монтажних робіт — це виробничі витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт.

Собівартість будівельно-монтажних робіт підрядної будівельної організації, яка на умовах договорів субпідряду залучає субпідрядників до виконання будівельно-монтажних робіт, передбачених договором підряду, та відповідає перед замовником за результати їх роботи, складається з виробничих витрат відокремлених виробничих підрозді-

лів (структурних одиниць), які здійснюють будівельно-монтажні роботи, та вартості робіт, виконаних за договорами субпідряду.

Собівартість будівельно-монтажних робіт відокремленого виробничого підрозділу (структурної одиниці) будівельної організації складається з виробничих витрат цього підрозділу, пов'язаних з виконанням будівельно-монтажних робіт, а також з витрат на утримання апарату управління виробництвом цього підрозділу. Собівартість будівельно-монтажних робіт може бути плановою та фактичною. Планова собівартість визначається на підставі розрахунків з використанням економічно обґрунтованих норм і нормативів затрат на здійснення будівельно-монтажних робіт, за умови нормальної потужності будівельної організації та дотримання планових термінів будівництва. Фактична — фактичні витрати будівельної організації, понесені під час виконання будівельно-монтажних робіт.

До собівартості окремих видів будівельно-монтажних робіт належать витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням окремих видів будівельно-монтажних робіт на одному або декількох об'єктах будівництва, за одним або декількома договорами підряду на їх спорудження. Собівартість об'єкта будівництва — це виробничі витрати, пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт на конкретному об'єкті будівництва за весь період його будівництва.

Собівартість будівельно-монтажних робіт за договором підряду на виконання робіт з будівництва складається з прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт, які безпосередньо пов'язані з виконанням цього договору підряду (прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів; інші прямі витрати (у т. ч. вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями) та загальновиробничих витрат. Загальновиробничі витрати складаються з постійних загальновиробничих витрат (розподілені та нерозподілені) та змінних загальновиробничих витрат.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати, які залишаються незмінними в разі зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, обраної підприємством самостійно, виходячи з нормальної потужності підприємства — очікуваного середнього обсягу виконуваних робіт, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років, з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати визначаються як різниця між загальною сумою постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю підприємства та сумою розподілених постійних загальновиробничих витрат за фактичною потужністю підприємства. Загальна сума постійних загальновиробничих витрат (роз-

поділених і нерозподілених), що включається до собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду, не може перевищувати фактичний розмір цих витрат.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт і розподіляються між об'єктами витрат з використанням бази розподілу, обраної самостійно, виходячи з фактичної потужності підприємства за звітний період. Конкретний перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат установлюється підприємством самостійно.

Базою розподілу загальновиробничих витрат (постійних та змінних) можуть бути: сума усіх прямих витрат на виконання будівельно-монтажних робіт; сума прямих витрат на оплату праці на виконання будівельно-монтажних робіт; трудовитрати на виконання будівельно-монтажних робіт (нормативні або фактичні); відпрацьований на будівництві об'єкта будівельними машинами і механізмами час; тощо. До витрат за договором підряду включаються витрати за період від дати укладення договору підряду до дати завершення цього договору.

Не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду витрати, пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації (витрати періоду):

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;

• витрати на утримання не задіяних для виконання договору підряду будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів.

Зазначені витрати відображуються у складі витрат того звітного періоду, в якому були здійснені. Але, адміністративні витрати (витрати, спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією) можуть бути визнані витратами за договором підряду, якщо:

◆ ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього договору підряду;

◆ окреме відшкодування цих витрат за умовами цього договору підряду покладено на замовника.

У таких випадках зазначені витрати включаються до вартості будівельно-монтажних робіт за договором підряду з використанням бази розподілу витрат, обраної будівельним підприємством.

Витрати операційної діяльності будівельного підприємства, пов'язані з утриманням незадіяних для виконання договору підряду машин, механізмів та інших необоротних активів, відносяться на зменшення фінансових результатів від операційної діяльності будівельної організації. Перелік операційних витрат, що не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, наведено в додатку 3 до Методичних рекомендацій (додаток 6).

Питання для контролю знань

1. Назвіть класифікаційні ознаки витрат будівельних підприємств.
2. Які потрібні первинні документи для складання кошторису?
3. У якому документі встановлені єдині методичні засади з формування собівартості будівельно-монтажних робіт?
4. За якими статтями калькулювання проводиться групування витрат основної діяльності підприємства?
5. Які витрати відносять до непрямой статті калькулювання?
6. Витрати, що виникають через недосконалість організації виробництва, порушення технології тощо, належать до продуктивних чи непродуктивних витрат?
7. Назвіть основний метод обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт?
8. На якому рахунку обліковується фактична собівартість будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами будівельної організації на об'єктах, які належать до незавершеного будівельного виробництва?
9. Які витрати обліковуються на субрахунку 153?
10. Назвіть первинні облікові документи, які використовуються для розрахунків із замовником за виконані підрядні роботи та складання звітності у будівництві.

Розділ 6

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗА ДОГОВОРАМИ ПІДРЯДУ

6.1. Договір підряду

За вимогами Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві» [27] підрядник зобов'язується за завданням замовника на свій ризик виконувати та здати йому в установленій договором підряду строк закінчені роботи (об'єкт будівництва), а замовник зобов'язується надати підряднику будівельний майданчик (фронт робіт), передати дозвільну документацію, а також затверджену в установленому порядку проектну документацію (якщо цей обов'язок повністю або частково не покладено на підрядника), прийняти від підрядника закінчені роботи (об'єкт будівництва) та оплатити їх.

Договір підряду укладається у письмовій формі. Істотними умовами договору підряду є:

- найменування та реквізити сторін;
- місце і дата укладення договору підряду;
- предмет договору підряду;
- договірна ціна;
- строки початку та закінчення робіт (будівництва об'єкта);
- права та обов'язки сторін;
- порядок забезпечення виконання зобов'язань за договором підряду;
- умови страхування ризиків випадкового знищення або пошкодження об'єкта будівництва;
- порядок забезпечення робіт проектною документацією, ресурсами та послугами;
- порядок залучення субпідрядників;
- вимоги до організації робіт;
- порядок здійснення замовником контролю за якістю ресурсів;
- джерела та порядок фінансування робіт (будівництва об'єкта);
- порядок розрахунків за виконані роботи;
- порядок здачі-приймання закінчених робіт (об'єкта будівництва);
- гарантійні строки якості закінчених робіт (експлуатації об'єкта будівництва), порядок усунення недоліків;
- відповідальність сторін за порушення умов договору підряду;

- порядок врегулювання спорів;
- порядок внесення змін до договору підряду та його розірвання.

У договорі підряду сторони можуть передбачати інші важливі для регулювання взаємовідносин умови. Наказом Міністерства будівництва, архітектури й житлово-комунального господарства України «Про затвердження Зразкового договору підряду в капітальному будівництві» передбачені форма і істотні умови договору [31]. Примірний зразок договору підряду наведено у додатку 7.

Якщо проект договору підряду готує підрядник, замовник зобов'язаний надати йому інформацію про:

- ◆ предмет договору;
- ◆ джерела та порядок фінансування робіт (будівництва об'єкта);
- ◆ порядок передавання підряднику дозвільних документів і проектною документації;
- ◆ порядок надання підряднику будівельного майданчика (фронту робіт);
- ◆ порядок забезпечення робіт ресурсами та послугами;
- ◆ порядок забезпечення виконання зобов'язань за договором підряду;
- ◆ умови страхування ризиків випадкового знищення або пошкодження об'єкта будівництва;
- ◆ інші обставини, необхідні для підготовки проекту договору підряду.

Договір підряду вважається укладеним з моменту його підписання сторонами і скріплення підписів печатками, а також нотаріального посвідчення, якщо це передбачено законом або домовленістю сторін.

Предметом договору підряду є роботи, пов'язані з будівництвом об'єкта, обов'язок щодо виконання яких покладається на підрядника. Власником результату виконаних робіт (об'єкта будівництва) до їх здачі замовникові є підрядник.

Строки виконання робіт (будівництва об'єкта) встановлюються договором підряду і визначаються датою їх початку та закінчення. Невід'ємною частиною договору підряду є календарний графік виконання робіт, в якому визначаються дати початку та закінчення всіх видів (етапів, комплексів) робіт, передбачених договором підряду. Датою закінчення робіт (будівництва об'єкта) вважається дата їх прийняття замовником. Виконання робіт (будівництва об'єкта) може бути закінчено достроково тільки за згодою замовника за виникнення обставин непереборної сили; невиконання або неналежного виконання замовником своїх зобов'язань (порушення умов фінансування, несвоєчасного надання будівельного майданчика (фронт робіт), проектною документації, ресурсів тощо); внесення змін до проектною документації; дій третіх осіб, що унеможливають належне виконання робіт, за винятком випадків, коли ці дії зумовлені залежними від підрядника обста-

винами; виникнення інших обставин, що можуть вплинути на строки виконання робіт (будівництва об'єкта).

Договори підряду залежно від способу визначення ціни поділяються на договори з фіксованою ціною та договори за ціною «витрати плюс».

Договір з фіксованою ціною передбачає фіксовану тверду договірну ціну загального обсягу робіт за договором підряду або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (м кв., кількість місць тощо).

Договір за ціною «витрати плюс» передбачає договірну ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання договору підряду та погодженого у договорі прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини) [37, п. 4, р. 5].

Договірна ціна у договорі підряду визначається на основі кошторису як приблизна або тверда. Договірна ціна вважається твердою, якщо інше не встановлено договором.

У разі укладення договору підряду за результатами торгів (тендеру) вид договірної ціни та вимоги до кошторису визначаються у тендерній документації замовника. Договірна ціна у цьому випадку повинна відповідати ціні, зазначеній у тендерній пропозиції підрядника, визнаного переможцем торгів (тендеру).

Якщо договір підряду укладається за результатами переговорів сторін, рішення щодо застосування приблизної або твердої договірної ціни, порядку погодження кошторису та проведення розрахунків приймаються за домовленістю сторін. У разі коли роботи (будівництво об'єкта) фінансуються із залученням бюджетних коштів або коштів державних підприємств, установ та організацій, договірна ціна визначається відповідно до державних будівельних норм.

Якщо під час укладання договору підряду неможливо встановити договірну ціну, сторони у договорі підряду визначають приблизну договірну ціну та порядок її коригування в процесі будівництва об'єкта. У тому разі, коли підрядник підвищить приблизну договірну ціну більше, ніж це визначено договором підряду, то замовник не буде відшкодовувати додаткові витрати.

Тверда договірна ціна може коригуватися тільки за взаємною згодою сторін. Не подавши замовнику пропозиції з розрахунками, щодо виконання додаткових робіт, не врахованих проектною документацією, підрядник не може вимагати від замовника їх оплати, якщо не доведе, що це було необхідно в інтересах замовника.

До витрат за договором підряду включаються витрати за період від дати укладення договору підряду до дати його завершення. До витрат за договором підряду також включаються витрати, яких зазнав підрядник при укладенні договору підряду, якщо існує ймовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, понесені при укла-

денні договору підряду, які були визнані витратами звітного періоду, не включаються у подальшому до витрат за договором підряду, який підписано у наступних звітних періодах [37, п. 1, р. 5].

За згодою з замовником до виконання договору підрядник має право притягувати субпідрядників, вимагати виплати авансу та підвищення договірної ціни у разі істотного зростання цін на ресурси і послуги після укладення договору підряду.

Доходи і витрати, одержані та здійснені протягом періоду виконання договору підряду, визнаються на дату складання балансу (на останнє число місяця) за мірою завершеності будівельно-монтажних робіт, якщо кінцевий фінансовий результат цього договору підряду може бути достовірно оцінений.

Міра завершеності робіт за договором підряду може визначатися за одним з наведених методів:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за договором підряду в натуральному вимірюванні (м кв., м куб., тн тощо);
- співвідношення фактичних витрат від початку виконання договору підряду до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за договором. [37, п. 2.3, р. 5].

За невиконання замовником своїх зобов'язань за договором підряду чи внесення ним до проектної та кошторисної документації змін, що потребують виконання додаткових робіт, вартість яких перевищує 10 відсотків від договірної ціни, підрядчик має право зупинити роботу і вимагати від замовника сплати договірної ціни пропорційно виконаним роботам, а також відшкодування збитків, не покритих цією сумою.

У договорі підряду передбачені зобов'язання підрядника про те, що він повинен одержати встановлені законодавством дозволи на виконання окремих видів робіт; погодити проектну документацію з уповноваженими державними органами або органами місцевого самоврядування, якщо це передбачено договором підряду; передати замовнику на затвердження в установленому порядку проектну документацію; виконати з використанням власних ресурсів, якщо інше не встановлено умовами договору підряду, та у встановлені строки роботи відповідно до проектної та кошторисної документації; здійснювати експертну перевірку, випробовування робіт, матеріалів, конструкцій виробів, устаткування тощо, які використовуються для виконання робіт, та повідомляти про це замовника у визначені договором підряду строки; передати замовнику у порядку, передбаченому законодавством та договором підряду, закінчені роботи (об'єкт будівництва).

Договором підряду можуть бути визначені умови забезпечення виконання зобов'язань відповідно до закону. Так, гарантом може висту-

пати банк, інша фінансова установа чи страхова організація, інший підрядник. Договір про забезпечення виконання зобов'язань укладається у письмовій формі.

Підрядник, якщо інше не передбачено договором підряду, зобов'язаний укласти договір страхування ризиків випадкового знищення або пошкодження об'єкта будівництва. Страхування цих ризиків здійснюється відповідно до вимог Цивільного кодексу України та інших актів законодавства.

Право власності на закінчені роботи (об'єкт будівництва) переходить до замовника з моменту підписання акта приймання-передавання.

З метою забезпечення контролю за відповідністю робіт, матеріальних ресурсів установленим вимогам замовник здійснює технічний нагляд та контроль за виконанням робіт шляхом:

- ♦ проведення експертизи відповідності робіт і матеріальних ресурсів установленим вимогам, у тому числі із залученням незалежних експертів;

- ♦ участі в експертизах (перевірках, випробуваннях) відповідності робіт і матеріальних ресурсів установленим вимогам;

- ♦ проведення перевірок наявності у підрядника документів (дозволів, ліцензій, сертифікатів, паспортів тощо), необхідних для виконання робіт;

- ♦ перевірки ведення документації про виконання договору підряду та виконання підрядником вказівок і приписів уповноважених державних органів і проектної організації, що здійснює авторський нагляд стосовно якості виконаних робіт і матеріальних ресурсів.

За виявлення невідповідності виконаних робіт установленим вимогам замовник приймає рішення про усунення підрядником допущених недоліків або про зупинення виконання робіт (будівництва об'єкта). Якщо підрядник відмовився взяти участь у складенні акта, замовник має право в порядку, визначеному договором підряду, скласти такий акт із залученням незалежних експертів і надіслати його підряднику.

Якщо між замовником і підрядником виникла суперечка щодо усунення недоліків (дефектів) або їх причин, на вимогу будь-якої сторони може бути проведено незалежну експертизу. Фінансування витрат, пов'язаних з проведенням такої експертизи, покладається на підрядника, крім випадків, (коли за результатами експертизи буде встановлено відсутність порушень умов договору підряду підрядником або причинного зв'язку між діями підрядника та виявленими недоліками (дефектами). У такому випадку витрати, пов'язані з проведенням експертизи, фінансує сторона, яка вимагала її проведення, а якщо експертизу проведено за згодою сторін, такі витрати покладаються на обидві сторони в рівних частинах, якщо інше не передбачено договором підряду.

Порушення зобов'язань за договором підряду є підставою для застосування господарських санкцій, передбачених Господарським кодексом України, іншими законами або договором підряду.

Відповідальність може бути передбачена як у вигляді штрафу, так і у вигляді пені. Крім того, Цивільним (Ц) і Господарським кодексами (ГК) України передбачені строки позовної давності за цим договором. Строки давнини, установлені ЦК, є загальними нормами, а стосовно господарських договорів будуть діяти строки давнини, установлені ГК як спеціальні норми. Випадки й строки наведені в таблиці 6.1 [65, с. 34].

Кінцевий фінансовий результат за договором підряду з фіксованою ціною може бути достовірно оцінено за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання договору підряду;
- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання договору підряду;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення договору підряду, і міри завершеності робіт за договором підряду на дату балансу;
- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням договору підряду, для порівняння фактичних витрат за цим договором підряду з попередньою оцінкою таких витрат.

Таблиця 6.1

ВИПАДКИ ТА СТРОКИ ПОЗОВНОЇ ДАВНОСТІ

Випадки застосування позовної давності	Строк позовної давності
01	02
Згідно зі ст. 863 ЦК	
Висунення вимог, що стосується неналежної якості робіт за договором підряду, щодо будинків і споруджень	3 роки
Висунення вимог, що стосується неналежної якості робіт за договором підряду, щодо інших видів робіт	1 рік
Згідно зі ст. 322 ГК	
Висунення вимог, що стосується неналежної якості робіт за договором підряду на капітальне будівництво: — щодо недоліків некапітальних споруджень	1 рік (при схованих недоліках — 2 роки)
— щодо недоліків капітальних конструкцій	3 роки (при схованих недоліках — 10 років)
— щодо відшкодування збитків, заподіяних замовникові протиправними діями підрядника, які призвели до руйнувань або аварій	30 років

Кінцевий фінансовий результат за договором підряду за ціною «витрати плюс» може бути достовірно оцінено за наявності одночасно таких умов:

- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання договору підряду;
- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням договору підряду, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат за договором підряду не може бути оцінений достовірно, то:

- ◆ дохід визнається як сума фактичних витрат від початку виконання договору підряду, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;
- ◆ витрати за договором підряду визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазані.

За відсутності імовірності відшкодування витрат дохід не визнається. Якщо в наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкождала у попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за договором підряду, то дохід і витрати, пов'язані з виконанням цього договору, визнаються згідно з пунктом 3 ПБО 18 «Будівельні контракти».

Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання договору підряду перевищуватимуть загальний дохід за цим договором підряду, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду з включенням фактичних витрат на виконання цього договору підряду до собівартості реалізації.

До доходу від виконання договору підряду генпідрядник включає всю вартість робіт, виконаних за договором підряду. Вартість робіт, виконаних субпідрядниками, генпідрядники визнають як інші прямі витрати, пов'язані з виконанням договору підряду. Субпідрядники до доходу включають вартість будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами.

До доходу від виконання договору підряду підрядники включають також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат. Кошти, одержані в результаті застосування майнової відповідальності за порушення замовниками умов договору підряду, відображаються підрядником у складі доходу від виконання договору підряду.

Сума сплаченої неустойки (пені) та відшкодування збитків, завданих невиконанням або неналежним виконанням підрядником умов договору підряду, відносяться на зменшення доходу від договору.

Доходи і витрати за кожним договором підряду відображаються в бухгалтерському обліку окремо.

Не визнаються доходами аванси, одержані від замовників для фінансового забезпечення виконання договору підряду. Ці суми відображаються підрядником у складі його зобов'язань, які зменшуються після завершення виконання робіт, визнання доходу та заліку заборгованості [37, р. 5, п. 5-11].

6.2. Первинні документи для складання кошторису

Для визначення кошторисної вартості будівництва необхідні: проект з визначенням параметрів будівлі чи споруди, їх частин і конструктивних елементів, обсягів будівельно-монтажних робіт; чинні кошторисні нормативи, поточні оптові ціни на матеріали; опис послідовності робіт і матеріалів, які застосовуються.

Усі кошториси поділяють на локальні, які складаються на окремі види робіт і витратами, за будівлями, спорудами або за загальномайданчиковими роботами на підставі обсягів, та об'єктні, які об'єднують дані з локальних кошторисних розрахунків по всьому об'єкту та підлягають уточненню.

Зразок локального кошторису на будівельні роботи може складатися з таких розділів:

Розділ 1. Будівельні роботи. Земляні, фундаменти і стіни підземної частини, стіни, каркас, перекриття, перегородки, підлоги, підмурки, покриття й даху, заповнення прорізів, сходи та майданчики, оздоблювальні роботи, різні роботи.

Розділ 2. Спеціальні будівельні роботи. Фундаменти під устаткування, спеціальні підмурки, канали і приямки, футерування та ізоляція, хімічні захисні покриття та інші роботи.

Розділ 3. Внутрішні санітарно-технічні роботи. Водопровід, каналізація, опалення, газопостачання.

Розділ 4. Монтаж устаткування. Придбання і монтаж технологічного устаткування, технологічних трубопроводів, технологічних металевих конструкцій; вентиляція і кондиціонування; низьковольтні мережі; автоматика.

Локальний кошторис складається, виходячи з:

- обсягів робіт згідно з проектними даними;
- номенклатури й кількості устаткування;
- кошторисних нормативів, що діють на момент складання кошторисів [60, с. 56].

Чинними нормативами для визначення вартості будівельних робіт на території України, починаючи з 2000 року, є ресурсні елементні кошторисні норми на будівельні роботи (РЕКН — ДБН Д.2.2-99).

Збірники РЕКН містять таку інформацію: найменування ресурсу; витрати праці робітників-будівельників, людино-години; середній розряд робіт, визначений для ланки робітників-будівельників; витрати праці машиністів у людино-годинах; час роботи та перелік будівельних машин і механізмів, механізованого інструменту та час їх експлуатації, машино-години; норми витрати будівельних матеріалів, виробів і конструкцій, фізичні одиниці вимірювання.

Якщо відповідно до проектних даних здійснюється розбирання конструкцій, знесення будівель (споруд), внаслідок чого очікується

одержання конструкцій, виробів і матеріалів, придатних для повторного застосування, або провадиться супутній будівництву видобуток окремих матеріалів (камінь, гравій, ліс тощо), то, крім підсумку локальних кошторисів на розбирання, знесення (перенесення) будівель і споруд та інших робіт, довідково наводяться зворотні суми.

Зворотні суми вказуються окремим рядком під назвою «У тому числі зворотні суми» і визначаються на підставі номенклатури й кількості конструкцій, матеріалів і виробів, одержуваних для повторного використання. Їх вартість у складі зворотних сум визначається за поточними цінами за вирахуванням витрат з приведення їх у придатний для використання стан.

Об'єктні кошториси складаються шляхом підсумовування даних локальних кошторисів, з групуванням робіт і витрат за відповідними графами кошторисної вартості «будівельних робіт», «монтажних робіт», «устаткування, меблів та інвентарю», «інших витрат».

Замість локальних і об'єктних кошторисів розробляються локальні й об'єктні кошторисні розрахунки у випадках, коли:

обсяги робіт і розміри витрат остаточно не визначені і підлягають уточненню при розробці робочої документації (робочих креслень); обсяги робіт, характер і методи їх виконання не можуть бути точно визначені при проектуванні й уточнюються в процесі будівництва.

Зведений кошторисний розрахунок — це кошторисний документ, що визначає повну кошторисну вартість будівництва всіх об'єктів, передбачених проектом або робочим проектом, у т. ч. кошторисну вартість будівельних і монтажних робіт, витрати на придбання устаткування, меблів та інвентарю, а також усі супутні витрати.

У зведених кошторисних розрахунках вартості будівництва кошти розподіляються за такими главами:

1. Підготовка території будівництва (включаються кошти на роботи і витрати, пов'язані з відведенням і освоєнням забудованої території).

2. Основні об'єкти будівництва (кошторисна вартість будівель, споруд і видів робіт основного призначення).

3. Об'єкти підсобного й обслуговуючого призначення (кошторисна вартість будівлі ремонтно-технічних майстерень, заводоуправління, естакади, галереї, складські приміщення, сміттєзбиральники, об'єкти побутового призначення тощо).

4. Об'єкти енергетичного господарства.

5. Об'єкти транспортного господарства і зв'язку.

6. Зовнішні мережі та споруди водопостачання, каналізації, теплопостачання і газопостачання.

7. Благоустрій та озеленення території.

8. Тимчасові будівлі і споруди (кошти на зведення й розбирання титульних тимчасових будівель і споруд).

9. Інші роботи і витрати (кошти на покриття витрат замовника й підрядних будівельно-монтажних організацій, а також на окремі види робіт, які не враховано в кошторисних нормативах).

10. Утримання служби замовника і авторський нагляд (кошти, призначені на утримання служби замовника й авторський нагляд, а також кошти на проведення геодезичних спостережень з переміщенням і деформаціями будівель і споруд, проведенням тендерів і введенням об'єктів в експлуатацію).

11. Підготовка експлуатаційних кадрів (кошти на підготовку експлуатаційних кадрів для підприємств, що будуються заново).

12. Проектні та вишукувальні роботи (кошторисна вартість проектно-вишукувальних робіт, кошторисна вартість експертизи проектно-кошторисної документації, витрати, пов'язані з випробуванням палі (частина робіт, виконувана проектно-вишукувальними організаціями).

До зведеного кошторисного розрахунка вартості будівництва після підсумку глав 1—12 включаються:

- кошторисний прибуток — кошти, що враховують економічно обґрунтований розмір прибутку підрядної організації від виконання будівельних і монтажних робіт. Його розмір залежить від виду будівництва, технічної й технологічної складності будівництва, строків будівництва, умов його фінансування тощо. Розмір прибутку погоджується з замовником. При бюджетному фінансуванні розмір кошторисного прибутку приймається в межах, рекомендованих Держбудом:

- кошти на покриття ризику всіх учасників будівництва, які призначені на відшкодування збільшення вартості у зв'язку з неточностями при проектуванні, зміною державних стандартів на деякі матеріали, виробли, конструкції, устаткування тощо. При бюджетному фінансуванні розмір коштів на покриття ризику приймається в межах, рекомендованих Держбудом, за підсумками глав 1—12);

- кошти на покриття додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами призначені на відшкодування збільшення вартості ресурсів, спричиненого інфляцією, яка може відбутися як на початку будівництва, так і протягом нього, сума коштів визначається шляхом експертної оцінки та надається Держбудом України;

- кошти на страхування ризику (включаються до зведеного кошторисного розрахунка за узгодженням із замовником, не більше 2 % від підсумку глав 1-12 ЗКР);

- податки, збори (обов'язкові платежі), встановлені чинним законодавством (соціальне страхування, пенсійне страхування). Розмір цих витрат визначається, виходячи з норм і бази для їх нарахування, встановлених відповідними постановами Уряду (ПДВ тощо).

За підсумком зведеного кошторисного розрахунка вартості будівництва вказуються зворотні суми, які враховують вартість:

◆ матеріалів і виробів, одержаних від розбирання тимчасових будівель і споруд, у розмірі 15 % від кошторисної вартості тимчасових будівель і споруд;

◆ матеріалів і виробів, одержаних від розбирання конструкцій, знесення та перенесення будівель і споруд, у розмірі, що визначається згідно з розрахунком;

◆ меблів, устаткування, інвентарю, придбаних для меблювання житлових і службових приміщень для іноземного персоналу, який здійснює шефмонтаж устаткування.

У кошторисній вартості будівництва враховуються кошти на додаткові витрати при виконанні робіт у зимовий період. Розмір коштів визначається за усередненими показниками, наданими Держбудом, і є лімітом на відшкодування підрядникові витрат тільки при виконанні робіт у зимовий період. До акта виконаних робіт підрядник на вимогу замовника зобов'язаний надати розрахунок на додаткові витрати, пов'язані з проведенням робіт у зимовий період.

Якщо зведені кошториси не складаються, то перераховані вище витрати включаються до локального кошторису. Наведені вище прибуток і податки обчислюються від повної трудомісткості й вартості робіт і послуг у поточних цінах. Потім нараховується ПДВ у встановлених розмірах.

6.3. Визнання витрат і доходів за договором підряду та їх облік

Доходи і витрати, одержані та здійснені протягом періоду виконання договору підряду, визнаються на дату складання балансу (на останнє число місяця) за мірою завершеності будівельно-монтажних робіт, якщо кінцевий фінансовий результат цього договору підряду може бути достовірно оцінений.

Міра завершеності робіт за договором підряду може визначитися за одним з наведених методів:

- 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- 2) співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загально-го обсягу за договором підряду у натуральному вимірюванні (м кв., м куб., т тощо);
- 3) співвідношення фактичних витрат від початку виконання договору підряду до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за договором.

За першим методом підрядчик визнає дохід у сумі виконаних робіт за даними журналу (ф. № КБ-6), замовник підписує довідку та акт про визнання виконаних підрядних робіт. Розглянемо приклад відображення в обліку виконання будівельних робіт і розрахунків із замовниками на цих умовах.

ПРИКЛАД 1. Припустимо, що будівельне підприємство протягом трьох кварталів 2009 р. виконувало будівельні роботи. Основні показники, необхідні для розрахунка:

- загальна кошторисна вартість контракту — 25 200 грн (із ПДВ), у тому числі за періодами: 6000; 12 000; 7200 грн відповідно;
- фактичні витрати з виконаної роботи — 9450,0, у тому числі за періодами: 3000,0; 4000; 2450 грн;
- рахунки замовнику виставлялися відповідно до підписаних актів про виконані роботи поквартально.

Порядок відбиття в системі обліку господарських операцій, пов'язаних з виконанням роботи у розрізі окремих періодів, покажемо у таблиці 6.1 і на схемах рахунків (рис. 6.2).

Таблиця 6.2

**ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ
ЗА ОКРЕМИМИ ПЕРІОДАМИ**

№	Господарські операції	Кореспонденція		Періоди		
		Дебет	Кредит	1 квартал	2 квартал	3 квартал
01	02	03	04	05	06	07
1	Фактичні витрати з виконаної роботи	23	20, 63, 65, 66, 91	3000	4000	2450
2	На суму визнаного доходу виставлені рахунки замовникові	361	703	6000	12 000	7200
3	На суму зобов'язань з ПДВ	703	641	1000	2000	1200
4	Списано фактичні витрати на собівартість	903	231	2500	5000	1950
5	Визнано доходи (п. 2 — п. 3). Замовникові виставлені рахунки на суми визнаного доходу, тому коригування не проводиться	238	239	5000	10 000	6000
6	Після закінчення контракту закриваються субрахунки до рахунка 23	239	238			21 000
7	Оплачені замовниками рахунки	311	36	6000	12 000	7200
8	Списано чистий дохід	703	791	5000	10 000	6000
9	Списано собівартість робіт	791	903	2500	5000	1950

Д-т 23 К-т		Д-т 36 К-т		Д-т 703 К-т		Д-т 903 К-т	
1 кв. 1) 3000	4) 2500	1 кв. 2) 6000	7) 6000	1 кв. 3) 1000	2) 6000	1 кв. 4) 2500	9) 2500
2 кв. 1) 4000	4) 5000	2 кв. 2) 12000	7) 12000	8) 5000		2 кв. 4) 5000	9) 5000
3 кв. 1) 2450	4) 1950	3 кв. 2) 7200	7) 7200	2 кв. 3) 2000	2) 12000	3 кв. 4) 1950	9) 1950
				8) 10000			
				3 кв. 3) 1200	2) 7200		
				8) 6000			
9450	9450	25200	25200	25200	25200	9450	9450

Д-т 238 К-т	
1 кв. 5) 3000	
2 кв. 5) 1000	
3 кв. 5) 6000	8) 21000
21 000	21 000

Д-т 239 К-т	
1 кв. 6. –	5) 3000
2 кв. 6. –	5) 1000
3 кв. 6) 21000	5) 6000
21 000	21 000

Рис 6.1. Схематичне відображення господарських операцій за методом вимірювання та оцінки виконаної роботи

Метод співвідношення обсягу завершеної частини робіт та загального їх обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі розглянемо на прикладі 2.

ПРИКЛАД 2. Припустимо, що будівельне підприємство уклало договір на фарбування 2000 м² стін, у т.ч. у першому періоді — 700 м², у другому — 1300 м² на суму 36 000 грн (ПДВ — 6000 грн) на умовах передоплати в сумі 10 800 грн (ПДВ — 1800 грн).

Замовникові виписаний рахунок по закінченні першого періоду на 12 600 грн (ПДВ — 2100 грн), з урахуванням підписаного акту про виконання робіт. Сума рахунка по закінченні робіт (другого періоду) склала — 12 600 (36 000 – 10 800 = 12 600).

Порядок відбиття в системі обліку господарських операцій? пов'язаних з виконанням роботи за окремими періодами, покажемо в таблиці 6.3 та на схемах рахунків (рис. 6.2).

Таблиця 6.3

ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ЗА ОКРЕМИМИ ПЕРІОДАМИ

№ п/п	Господарські операції	Кореспонденція		1 квартал	2 квартал
		Дебет	Кредит		
1	Визначимо питому вагу виконаних робіт по – квартално в натуральних одиницях			$700/2000 \times 100 = 35\%$	$1300/2000 \times 100 = 65\%$
2	Розмір доходу кожного періоду			$36000,0 \times 35\% = 12600$	$36000,0 \times 65\% = 23400,0$
3	Фактичні витрати по виконаній роботі склали 25500,0			10500,0	15000,0
4	Фактичні витрати по виконаній роботі відбиті в системі рахунків	23	20,63,6 5,66,91	10500,0	15000,0
5	Отримано аванс від замовника	311	681	10800,0	-
6	На суму зобов'язань по ПДВ	643	641	1800,0	-
7	Визнано доход	36	703	12600,0	23400,0
8	Відбито розрахунки по ПДВ 2100,0 – 1800,0	703 703	643 641	1800,0 300,0	— 3900,0
9	Списано фактичні витрати на собівартість	903	231	10500,0	15000,0
10	Зараховано розрахунки	681	36	-	10800,0
11	Сума визнаних доходів за проміжними рахунками 12600,0 – 2100 23400,0 – 3900,0	238	239	10 500,0	19 500,0
12	Надійшла від замовника оплата по виставлених рахунках	31	36	12 600,0	12 600,0
13	Коригування проміжних рахунків: у частині перевищення суми рахунка виставленого замовникові проти визнаного доходу; у частині перевищення суми визнаного доходу проти проміжних рахунків виставлених замовникові (сторно)	36 36	239 239	(10800 - 1800) + (12600,0 - 2100,0) - (12600,0 - 2100,0) = 900 0,0	(12600 - 2100) - 19500,0 = - 9000,0
14	Після закінчення контракту закриваються субрахунки до рахунка 23	239	238	—	30000,0

Д-т 23 К-т		Д-т 36 К-т		Д-т 238 К-т		Д-т 239 К-т	
1 кв. 4) 10500	1 кв. 9) 10500	1 кв. 7) 12600 13) 9000	1 кв. 12) 12600	1 кв. 11) 10500		1 кв. 11) 10500 13) 9000	
2 кв. 4) 15000	2 кв. 9) 15000	2 кв. 7) 23400 13) -9000	2 кв. 10) 10800 12) 12600	2 кв. 11) 19500	2 кв. 14) 30000	2 кв. 11) 19500 13) -9000	
25500,0	25500,0	36000,0	36000,0	30000,0	30000,0	30000,0	30000,0

Рис. 6.2. Схематичне відображення господарських операцій за методом співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за договором підряду

Метод співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу й кошторисною сумою загальних витрат за контрактом розглянемо на прикладі 3.

ПРИКЛАД 3. Контракт на будівельні роботи підписаний на суму 165 000 грн;

ПДВ 33 000 грн, разом на 198 000 грн;

кошторисом передбачені витрати в розмірі 129 000 грн, у т.ч. за періодами:

1 — 28 000 грн; 2 — 26 000 грн; 3 — 60 000 грн; 4 — 15 000 грн.

У ході виконання робіт замовником внесені в контракт додаткові умови. Тому збільшено витрати в другому й четвертому періодах, відповідно на 14 000 грн і 5000 грн.

У процесі виконання робіт були підписані акти і виставлені рахунки за:

перший період	— 60000,0	у т.ч, ПДВ — 10000,0
другий	— 42000,0	— 7000,0
третій	— 72000,0	— 12000,0
четвертий	— 24000,0	— 4000,0
Разом (грн)	— 198 000,0	— 33000,0

Порядок розрахунку витрат і доходів, пов'язаних з виконанням роботи у окремих періодах, покажемо в таблиці 6.4.

Порядок відбиття в системі обліку господарських операцій, пов'язаних з виконанням роботи в окремих періодах наведено в таблиці 6.5 і на схемах рахунків (рис. 6.3).

Таблиця 6.3

ВІДОБРАЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ ЗА ОКРЕМИМИ ПЕРІОДАМИ

№	Показники	Періоди			
		1	2	3	4
01	02	03	04	05	06
1	Фактичні витрати будівництва	28 000,0	40 000,0 (26000,0 + 14000,0)	60000,0	20000,0 (15000,0 + 5 000,0)
2	Фактичні витрати будівництва з початку робіт	28000,0	68000,0	128000,0	148000,0
3	Співвідношення фактично визнаних витрат до загальної суми витрат, передбачених у кошторисі, у відсотках	21,7 % (28000/ 129000)	47,6 % ((68000/ (129000 + 14000))	89,5 % (128000/ 143000)	100 %
4	Сума признаного доходу з початку будівництва	35805,0 (165000 × 2 1,7 %)	78540,0 (165000 × 4 7,6 %)	147675,0 (165000 × 89,5 %)	165000,0 100 %
5	Признаний доход по періодах	35805,0	42735 (78540- 35805)	69135 (147675 – 78540)	17325(1650 00 – 147675)
6	Прибуток періоду (п. 5 – п. 1)	7805	2735	9135	– 2675
7	Сума проміжного рахунка (без ПДВ)	50000,0	35000,0	60000,0	20000,0
8	Сума різниці між визнаним доходом періоду й сумою проміжного рахунка (п. 5 – п. 7)	–14195	7735	9135	–2675
9	Валова заборгованість будівельного підприємства (накопичувальними сумами)	–14195 (п.8)	–6460 (–14195 – (+ 7735)	—	—
10	Валова заборгованість замовників (накопичувальними сумами)	—	—	2675 (9135 – 6460)	-

Таблиця 6.4

**ОБЛІК ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ,
ПОВ'ЯЗАНИХ З ВИКОНАННЯМ РОБОТИ В ОКРЕМИХ ПЕРІОДАХ**

№ п/п	Господарські операції	Кореспонденція		Періоди			
		Дебет	Кредит	1	2	3	4
01	02	03	04	05	06	07	08
1	Нагромадження фактичних витрат	23	20, 63, 65, 66	28 000	40 000	60 000	20 000
2	Визнані витрати, списані на собівартість робіт	903	23	28000	40000	60000	20000
3	На визнані доходи з ПДВ (наростаючі суми)	36	703	42966 (35805 + 7161)	51282 (42735 + 8547)	82962 (69135 + 13827)	20790 (17325 + 3465)
4	Нараховано зобов'язання з ПДВ у межах суми ПДВ, виставлених у рахунках	703	641	7161	7000	12000	3465
5	Донараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи із суми визнаного доходу	703	643	-	1547 (8547 - 7000)	1827 (13827 - 12000)	-
6	Донараховано податкові зобов'язання по ПДВ у межах суми ПДВ у рахунках	643	641	2839 (10000 - 7161)	-	-	535 (4000 - 3465)
7	Сума проміжних рахунків, прийняті покупцем (без ПДВ)	238	239	50000	35000	60000	20000
8	Відображається коригування проміжних рахунків у випадку: а) перевищення суми визнаного доходу над проміжними рахунками;	36	239	-	-7735	-9135	-
	б) перевищення проміжних рахунків над доходами	36	239	14195	-	-	2675
9	Списано сальдо по субрахунках	239	238	-	-	-	165000
10	Оплачено рахунки замовниками	311	36	60000	42000	72000	24000
11	Списано чистий дохід	703	791	35805(п. 3 - п.4)	42735(п. 3 - п.4 - п.5)	69135 (п.3 - п.4 - 5)	17325(п. 3 - п.4)
12	Списано собівартість виконаних робіт	791	903	28000	40000	60000	20000

Д-т 23 К-т		Д-т 36 К-т		Д-т 703 К-т		Д-т 903 К-т	
1 кв. 1) 28000	1 кв. 2) 28000	1 кв. 3) 42966	10) 60000	1 кв. 4) 7161	1 кв. 3) 42966	1 кв. 2) 28000	1 кв. 8) 28000
2 кв. 1) 40000	2 кв. 2) 40000	8а) – 8б) 14195		5) –	2 кв. 2 кв.	2 кв. 2) 40000	2 кв. 8) 40000
3 кв. 1) 60000	3 кв. 2) 60000	2 кв. 3) 51282	10) 42000	7) 35805	3 кв. 3) 51282	3 кв. 2) 60000	3 кв. 8) 60000
4 кв. 1) 20000	4 кв. 2) 20000	8а) – 7735 8б) –		2 кв. 4) 7000	3 кв. 3) 82962	4 кв. 2) 20000	4 кв. 8) 20000
		3 кв. 3) 82962	10) 72000	7) 42735	4 кв. 3 кв.		
		8а) – 9135 8б) –		3 кв. 4) 12000	4 кв. 4) 3465		
		4 кв. 3) 20790	10) 24000	5) 1827 7) 69135	5) – 7,17325		
		8а) – 8б) 2675		4 кв. 5) – 7,17325			
148000	148000	198000	198000	198000	198000	148000	148000

Д-т 238 К-т		Д-т 239 К-т	
1 кв. 7) 50000	1 кв. 9) –	1 кв. 9) –	1 кв. 7) 50000
2 кв. 7) 35000	2 кв. 9) –	2 кв. 9) –	2 кв. 8б) 14195
3 кв. 7) 60000	3 кв. 9) –	3 кв. 9) –	3 кв. 7) 35000
4 кв. 7) 20000	4 кв. 9) 165000	4 кв. 9) 165000	8а) – 7735
			3 кв. 7) 60000
			8а) – 9135
			4 кв. 7) 20000
			8б) 2675
165000	165000	165000	165000

Рис. 6.3. Схематичне відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку

Доходи і витрати за кожним договором підряду відображаються в бухгалтерському обліку окремо. Не визнаються доходами аванси, одержані від замовників для фінансового забезпечення виконання договору підряду. Ці суми відображаються підрядником у складі його зобов'язань, які зменшуються після завершення виконання робіт, визнання доходу та заліку заборгованості [37].

6.4. Приймання в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів

Приймання в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів здійснюється на підставі письмової заяви замовником об'єкта будівництва в приймальній комісії, призначеної інспекцією державного архітектурно-будівельного контролю, що раніше видала дозвіл на виконання будівельних робіт. Форма заяви і пакет обов'язкових документів до неї, затверджені наказами Міністерства регіонального розвитку й будівництва України «Про затвердження форм свідоцтва про відповідність побудованого об'єкта проектної документації, вимогам державних стандартів, будівельних норм і правил, заяви замовника об'єкта будівництва, акту готовності об'єкта до експлуатації» [32] та «Перелік виконавчої і іншої документації, що надається до приймальній комісії при прийманні в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів» [33] (додаток 7).

Комісія повинна підтвердити готовність до експлуатації об'єктів нового будівництва, реконструкції, реставрації, капітального ремонту, комунікацій і споруджень інженерної та транспортної інфраструктури, їхнього інженерно-технічного оснащення і забезпечення, пускових комплексів, черг будівництва відповідно до погодженої і затвердженої у встановленому порядку проектної документації. Порядок приймання в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів затверджено постановою КМУ від 08.10.08 р. № 923. Постанова набула чинності з 01.01.09 р. [24].

До складу приймальній комісії входять представники замовника, генерального проектувальника, страхової компанії (один із яких є головою приймальній комісії), генерального підрядника, інспекції державного архітектурно-будівельного контролю, що відповідає комітету доступності (за згодою), а також представники органу виконавчої влади або органу місцевого самоврядування і експлуатаційних організацій за їхньої згоди. Приймальна комісія перевіряє відповідність виконаних будівельно-монтажних робіт поданої документації.

За результатами роботи приймальній комісії замовником оформляється акт готовності об'єкта до експлуатації, що підписується головою і членами приймальній комісії. Виявлені на закінченому будівництвом об'єкті

недоліки повинні бути усунуті в строк, визначений приймальною комісією. У випадку неготовності об'єкта до експлуатації приймальна комісія складає відповідний акт із висновками і обґрунтуванням.

Для приймання в експлуатацію закінченого будівництвом об'єкта комісія може бути створена повторно лише після усунення виявлених недоліків. Слід зазначити, що житлові будинки, у яких квартири й інші приміщення побудовані за кошти фізичних і юридичних осіб, можуть прийматися в експлуатацію без виконання внутрішніх робіт, які не впливають на експлуатацію будинків, якщо це обумовлено інвестиційним договором про будівництво та за умови дотримання при цьому санітарних, протипожежних і технічних вимог. Перелік внутрішніх робіт, без виконання яких можливо приймання в експлуатацію житлових будинків, наведено в дод. 8.

Житлові будинки, у яких квартири побудовані за кошти державного бюджету, місцевих бюджетів, передбачені для соціально незахищених верств населення (інваліди, учасники Великої Вітчизняної війни, багатодітні родини, громадяни, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, та інші), приймаються в експлуатацію за умови виконання робіт у повному обсязі. Перевірка приймальною комісією готовності об'єкта до експлуатації проводиться протягом 10 робочих днів від дати її створення.

На підставі акту готовності об'єкта до експлуатації інспекція державного архітектурно-будівельного контролю протягом двох робочих днів від дати його підписання видає замовникові або уповноваженій особі свідоцтво про відповідність побудованого об'єкта проектній документації, вимогам державних стандартів, будівельних норм і правил за формою, затвердженою у встановленому законодавством порядку Міністерством регіонального будівництва.

Датою приймання в експлуатацію закінченого будівництвом об'єкта є дата видачі зареєстрованого інспекцією державного архітектурно-будівельного контролю свідоцтва.

У зв'язку з відсутністю фінансування будівельні роботи можуть бути припинені, що призводить до необхідності консервації об'єкта будівництва. Відповідно до основних принципів, наведених у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а саме — принципу обачності, за яким у бухгалтерському обліку треба застосовувати методи оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань і витрат і завищення оцінки активів і доходів підприємства, та П(С)БО 7 «Основні засоби», витрати на проведення робіт з консервації об'єкта будівництва як здійснюваних для збереження й одержання спочатку певної суми майбутніх економічних вигід від його використання включаються до складу інших витрат звітного періоду. Витрати, пов'язані з відводом земельних ділянок включаються до інших капітальних робіт і витрат в складі незавершених капітальних

інвестицій, зокрема, плата за користування земельною ділянкою, відведеною для організації будівельного майданчика [36, с. 6].

6.5. Реалізація-купівля незавершеного будівництва

За ст.1 Закону України «Про іпотеку» об'єкт, на будівництво якого виданий дозвіл, на його спорудження понесені витрати, але при цьому об'єкт не прийнятий в експлуатацію відносять до об'єкта незавершеного будівництва [12].

До завершення будівництва власником матеріалів, обладнання тощо, які були використані в процесі цього будівництва, ст. 331 ЦК України визначено особу, яка може укласти договір щодо об'єкта незавершеного будівництва відповідно до вимог Закону України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень» [14].

Право власності треба зареєструвати в бюро технічної інформації на підставі документів, визначених у листі № 19-32/1 Міністерства юстиції України від 10.05.2006 р.:

- державного акта на право власності або постійного користування земельною ділянкою, що засвідчує право власності або постійного користування земельною ділянкою юридичною чи фізичною особою, виданого в установленому порядку, або договору оренди земельної ділянки;

- проектно-кошторисної документації;

- дозволу на виконання будівельних робіт, виданого в установленому законодавством порядку (видається інспекціями державного архітектурно-будівельного контролю);

- опису об'єкта незавершеного будівництва, який складається при проведенні інвентаризаційних робіт бюро технічної інвентаризації;

- документів, які підтверджують виникнення права власності у особи на об'єкт незавершеного будівництва, зокрема:

- якщо будівництво ведеться особою, яка має стати власником цього об'єкта після закінчення його будівництва, то для реєстрації подаються перелічені вище документи;

- якщо в будівництві бере участь підрядник, то для реєстрації подається, крім перелічених вище документів, договір будівельного підряду;

- якщо у будівництві беруть участь замовник та інвестор, для реєстрації подається, крім перелічених вище документів, договір між замовником та інвестором, укладений у встановленому законом порядку.

Якщо об'єкт незавершеного будівництва належить на праві власності двом або більше особам, в заяві про реєстрацію прав власності вказуються відповідні частки кожного із співвласників.

Але свідоцтво про право власності на об'єкт незавершеного будівництва для державної реєстрації цих об'єктів не видається.

Після проведення державної реєстрації прав власності на об'єкт незавершеного будівництва власнику (власникам) або уповноваженій особі видається витяг про реєстрацію прав власності на нерухоме майно та витяг з Реєстру прав власності на нерухоме майно.

Особа чи особи мають право реалізувати такий об'єкт, як будматеріали або нерухоме майно, уклавши договір купівлі-продажу. Перший спосіб продажу найпростіший, оскільки досить укласти письмовий договір купівлі-продажу будматеріалів. Однак він виправданий тільки в тому випадку, коли покупця справді цікавлять тільки будматеріали, а не сам будівельний майданчик з недобудовою, як нерухоме майно [58, с. 91].

Об'єкти незавершеного будівництва, які не прийняті в експлуатацію за класифікацією основних засобів, належать до необоротних активів і становлять окрему групу основних засобів. Тому у випадку, коли прийнято рішення продажу такого об'єкта, в бухгалтерському обліку його переводять в необоротні активи, призначені для продажу, враховуючі витрати, які були пов'язані з його будівництвом та реєстрацією права власності.

Наприклад, до прийняття рішення про реалізацію об'єкта незавершеного будівництва на балансі будівельного підприємства, були накопичені витрати, пов'язані з його будівництвом на 600 000 грн (умовно). Послуги із експертної оцінки, реєстрації тощо ще 12 000 грн. Тобто сума, яка накопичена на дебеті рахунка 151 у кореспонденції з кредитом рахунків 23, 377, склала 612 000 грн і списується у дебет рахунка 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» і кредиту 151. За договором купівлі-продажу покупцем за об'єкт зараховано на поточний рахунок 780 000 грн, у тому числі 20 % ПДВ. Дохід від такої реалізації відображається в складі інших операційних доходів за дебетом субрахунка 37 і кредитом субрахунка 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» на 780 000 грн Податкові зобов'язання — за дебетом субрахунка 712 і кредитом 641 на 130 000 грн

Далі списується собівартість необоротного активу — дебет 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» з кредитом 286 на 612 000 грн. Задля розрахунка фінансового результату списуємо чистий дохід за дебетом рахунка 712 та кредитом рахунка 943 у кореспонденції рахунка 791. Таким чином, у кредиті 719 субрахунка — 650 000 грн (780 000 – 130 000) на дебеті — 612 000 грн, що означає: дохід від реалізації об'єкта незавершеного будівництва склав 38 000 грн (650 000 – 612 000).

У податковому обліку до складу валових доходів треба віднести вартість продажу об'єкта без ПДВ на дату першої події, тобто або на дату одержання оплати від покупця, або на дату фактичної передачі об'єкта за договором. У нашому прикладі — 650 000 грн. До валових витрат — суму

витрат, пов'язаних зі створенням об'єкта, та витрат, пов'язаних з його підготовкою до реалізації на дату оформлення договору — 612 000 грн.

На будівельному підприємстві, яке придбало об'єкт незавершеного будівництва не для використання у власній господарській діяльності. Для подальшого продажу, такий об'єкт не включають до складу основних засобів. Обліковують його як товар, витрати на придбання якого не підлягають амортизації.

Тому, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», суми, сплачені за договором купівлі (без ПДВ) та послуги, пов'язані з придбанням об'єкта, складають його первісну вартість. Таким чином, у покупця об'єкту незавершеного будівництва ця операція отримує відображення за дебетом субрахунків 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» та дебетом рахунка 641 на суму податкового кредитом з ПДВ і кредитом рахунка 685.

Далі, якщо цей об'єкт потребує ремонту чи реконструкції задля доведення до стану, в якому він може бути реалізованим, то витрати (прямі матеріальні, на оплату праці тощо), пов'язані з такими діями, мають відноситися до первісної вартості необоротного активу. Тобто, спочатку витрати збирають на рахунка 23 «Виробництво» з кредитом різних рахунків: 20, 22, 13, 66, 65, 377, а потім списують з кредитом 23 в дебет субрахунка 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу».

Питання для контролю знань

1. Хто бере участь у прийманні та введенні в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів?
2. Яким документом оформлюють введення в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів?
3. Яким шляхом замовник здійснює технічний нагляд та контроль за виконанням робіт підрядником?
4. Яким чином обліковують витрати на консервацію об'єкта будівництва?
5. Який строк визначено щодо висунення вимог, які стосуються неналежної якості робіт за договором підряду, щодо будинків і споруджень?
6. Якою проводкою відображають суму визнаних доходів за проміжними рахунками виставленими замовнику?
7. На який рахунок списують очікувані збитки, якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання договору підряду перевищуватимуть загальний дохід за цим договором підряду?
8. За яким методом підрядник визнає дохід за даними журналу (ф. № КБ-6)?
9. Яку операцію відобразили проводкою: дебет 36, кредит 239?
10. Яким чином обліковують реалізацію незавершеного будівництва?

ОБЛІК ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Вступ

До транспортних належать підприємства, у яких основний вид діяльності — перевезення вантажів, пасажирів і багажу, пошти та надання інших транспортних послуг. Діяльність автотранспортних підприємств — одна із складових системи транспортних перевезень України. Автомобільний транспорт задовольняє потреби підприємств і організацій, міського й сільського населення у перевезеннях, виконуючи більшість обсягів вантажних і пасажирських перевезень. Автомобільний транспорт є також учасником процесу діяльності всіх інших видів транспорту — залізничного, морського, річкового, повітряного, котрий забезпечує процес доставки і вивезення вантажів та пасажирів за пунктами відправлення і призначення (аеро-, морські та річкові порти, залізничні станції).

На будь-якому підприємстві — транспортному, торговельному чи промисловому, — автомобіль є особливим об'єктом обліку. З ним пов'язана безліч облікових питань, які вимагають постійної уваги. Вони поділяються за двома групами:

1. Особливості обліку придбання автомобіля.

2. Особливості обліку господарських операцій, пов'язаних з експлуатацією автомобіля.

Автомобілі з'являються на підприємстві різними шляхами — це може бути внесок до статутного фонду, придбання за кошти у юридичної чи фізичної особи, придбання на умовах банківського кредиту чи фінансового лізингу, оренда. Вже один перелік шляхів придбання автомобіля вказує на те, наскільки кропіткою є ця справа, у тому числі, для бухгалтерів при організації та веденні процесу документального оформлення об'єкта обліку та відображення розрахунків за нього у бухгалтерських реєстрах.

Однак справжні організаційно-облікові труднощі настають після придбання автомобіля, з початком його функціонування як автотранспортного засобу — повинна бути проведена його реєстрація, страхування як самого автомобіля, так і громадянської відповідальності водіїв. З початком експлуатації автомобіля виникає сукупність господарських операцій: з використання і обліку паливно-змащувальних матеріалів; проведення різних ремонтів, у тому числі — після аварій; заміни шин і акумуляторів; плати податків із власників транспортних засобів; плати збору за забруднення навколишнього середовища; вибуття автомобіля та його списання; інші господарські операції, що підлягають відображенню в бухгалтерському та податковому обліку.

Окремого облікового підходу вимагають орендовані автомобілі, права власності на які належать стороннім юридичним чи фізичним особам. Маючи орендовані об'єкти у своєму автомобільному парку, обліковці повинні правильно організувати відображення витрат на утримання таких автомобілів, їх обслуговування, експлуатацію.

Глосарій

Вид автомобіля — легковий чи вантажний.

Власник транспортного засобу — фізична чи юридична особа, котра володіє правами власності на транспортний засіб і має на це відповідні документи.

Виробник транспортного засобу — фізична чи юридична особа, діяльність якої пов'язана з виготовленням транспортних засобів і супутніх комплектуючих виробів, складових і запасних частин до них, а також з переобладнанням транспортних засобів.

Виробничий рік випуску (виготовлення) автомобіля — спеціальний термін, який застосовується виробниками транспортних засобів і означає певний період виробничого процесу, котрий може не збігатися з календарним роком.

Внутрішня автотранспортна діяльність — діяльність автотранспортного підприємства, котра охоплює перевезення між пунктами відправлення та призначення, розташованими на території України, а також комплекс допоміжних операцій, пов'язаних з цими перевезеннями.

Договір про перевезення вантажу автомобільним транспортом — документ, який укладається відповідно до цивільного законодавства між замовником та виконавцем у простій письмовій формі.

Звичайна ціна — звичайна ціна згадується у Законі про прибуток та у Законі про ПДВ і є критерієм неперевищення витрат і податкового кредиту по ПДВ.

Міжнародна автотранспортна діяльність — діяльність автотранспортного підприємства, котра охоплює міжнародні перевезення пасажирів і вантажів відповідно до укладених державою міжнародних договорів.

Придбання автомобіля за грошові кошти — придбання автомобіля за договором купівлі-продажу (поставки).

Призначення автомобіля — використання автомобіля у виробничій діяльності чи для інших потреб.

Регулярні спеціальні пасажирські перевезення — пасажирські перевезення, що здійснюються для певних категорій пасажирів (працівників підприємств, студентів, школярів, туристів, екскурсантів тощо).

Реєстраційні дані — інформація про транспортний засіб і його власника.

Реєстраційні документи — свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу (технічний паспорт), тимчасовий реєстраційний талон транспортного засобу, облікова карточка транспортного засобу.

Рік виготовлення — календарний рік, в якому вироблено автомобіль.

Статус продавця — юридична чи фізична особа, резидент чи нерезидент.

Суб'єкти автотранспортного підприємництва — суб'єкти підприємницької діяльності, які забезпечують діяльність автомобільного транспорту та безпеку перевезень.

Транспортно-експлуатаційне обслуговування — комплекс робіт, пов'язаних із підготовкою, відправленням і одержанням вантажів, а також послуги з транспортного обслуговування населення.

НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Законодавче підґрунтя обліку діяльності автотранспортних підприємств

Нормативно-правове регулювання обліку діяльності автотранспортних підприємств передбачено в багатьох законодавчих і нормативних актах. Так, гарантом здійснення будь-якої підприємницької діяльності, що не вступає у протиріччя із законодавством України, є її Конституція [1], Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-ІУ [2], Цивільний Кодекс України 16.01.2003 № 435-ІУ [3].

На законодавчому рівні автотранспортна діяльність як різновид передбачена та регулюється Законом України «Про автомобільний транспорт», прийнятим Верховною Радою України від 5 квітня 2001 року, № 2344-ІІІ (зі змінами і доповненнями) в редакції Закону України від 23.02.06 р. № 3492-ІУ [5], а також іншими законами [6—19], постановами Кабінету Міністрів України, документами міністерств і відомств України [20-85].

Зокрема, на підприємства автомобільного транспорту, як і на всю підприємницьку діяльність в Україні, розповсюджується закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 року № 996-14 (зі змінами і доповненнями) [6], Закон «Про оподаткування прибутку підприємств», прийнятий Верховною Радою України 22 травня 1997 року № 283/97 (зі змінами і доповненнями) [15], «Про податок на додану вартість», прийнятий Верховною Радою України від 3 квітня 1997 року, № 167/97-ВР (зі змінами та доповненнями) [17].

Окрім того, транспортно-експедиторська діяльність регулюється відповідним Законом «Про транспортно-експедиторську діяльність», прийнятим Верховною Радою України 1 липня 2004 року, № 1955-ІV [18]. Умови патентування підприємницької діяльності передбачено Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», прийнятим Верховною Радою України від 23 березня 1996 року № 98/96-ВР (з наступними змінами та доповненнями) [16].

Для урегулювання відносин з міжнародного перевезення вантажів Верховною Радою України прийнято 15 липня 1994 року за № 117/94 Закон «Про участь України в Митній конвенції про міжнародне пере-

везення вантажів із застосуванням книжки МДП» [19]. Закон передбачував положення стосовно митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки міжнародних дорожніх перевезень від 14 листопада 1975 року.

Оновлена конвенція про міжнародні автомобільні перевезення пасажирів і багажу, підписана 9 жовтня 1997 року і ратифікована 8 квітня 1999 року Законом України від 8 квітня 1999 року № 581-XIV [19]. На її основі наказом Державної митної служби України від 21 липня 1999 року № 455 затверджено Положення, котрим передбачено порядок допуску авто перевізників України до виконання міжнародних перевезень вантажів із використанням книжки МДП [73].

Положення про технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом затверджені відповідними наказами Міністерства транспорту України від 30 березня 1998 року № 102 [74] і від 21 січня 1998 року № 21 [75].

Нормативними чинниками здійснення обліку на автотранспорті забезпечує Міністерство фінансів України. Так, підприємства автотранспорту керуються при здійсненні облікової діяльності Планом рахунків та інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 грудня 1999 року, № 892/4185 [37; 38; 39], а також низкою положень (стандартів) бухгалтерського обліку [40—70].

Виданням інструкцій для підприємств автотранспорту переймаються, переважно, два міністерства — Міністерство фінансів та Міністерство автомобільного транспорту України. Міністерство фінансів України наказом від 29 грудня 2000 року № 356 затвердило Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [34]; від 11 серпня 1994 року, № 69 (з наступними змінами і доповненнями) видало Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [28]; наказом від 24 травня 1995 року № 88 (з наступними змінами і доповненнями) — Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [72] та ін. [73—83].

Міністерство автомобільного транспорту своїми наказами затвердило форми квитково-облікових листів (від 24 квітня 1996 року) [84; 89], правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту (від 18 лютого 1997 року № 176 зі змінами та доповненнями), правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні (від 14 липня 1997 року № 363 (зі змінами і доповненнями) [79—80].

Окрім того, Міністерство транспорту затвердило Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транс-

порті (від 5 лютого 2001 року № 65) [33], Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку (29 грудня 2000 року № 356) [34], Інструкцію про порядок постачання, зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах і таксомоторах, контролю й обліку виручки від перевезення пасажирів [30].

До нормативного забезпечення обліку діяльності автотранспортних підприємств долучився також Державний комітет будівництва, архітектури та житлової політики України, котрий наказом від 11 травня 1999 року № 116 затвердив Інструкцію про порядок обліку разових квитків на проїзд у міському електротранспорті та абонементних квитків на проїзд у міському громадському транспорті України і форм облікових документів № 1 (разові квитки), № 2 (абонементні квитки), № 3 (шляховий лист) [29].

Наслідком колективної роботи кількох міністерств і відомств стала Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти та нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях країни, затверджена спільним наказом Держнафтогазпрому, Мінекономіки, Мінтрансу, Держстандарту, Держкомстату України від 2 квітня 1998 року № 81/38/101/235/122 [31].

Основним регулюючим нормативно-правовим чинником щодо діяльності автотранспортних підприємств в Україні є Закон України «Про автомобільний транспорт» в редакції Закону України від 23.02.06 року № 3492-ІУ, введений в дію 07.04.2006 року [5]. Цим законом регламентовано відносини між автомобільними перевізниками, замовниками транспортних послуг, органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, пасажирями, власниками транспортних засобів, а також відносини з юридичними та фізичними особами — суб'єктами підприємницької діяльності, які забезпечують діяльність автомобільного транспорту та безпеку перевезень. Його положення є тим підґрунтям, на якому розбудовується вказана господарська діяльність і створюються системи управління з функціональною розгалуженістю, адекватною певним організаційним утворенням — суб'єктам автотранспортного підприємництва.

1.2. Права, обов'язки та відповідальність суб'єкта автотранспортного підприємництва

Згідно із Законом України «Про автомобільний транспорт» [5], розрязняють внутрішні та міжнародні перевезення пасажирів і вантажів.

Внутрішня автотранспортна діяльність охоплює перевезення між пунктами відправлення та призначення, розташованими на території України, та комплекс допоміжних операцій, пов'язаних з цими перевезеннями (завантаження та розвантаження, перевантаження на інший

вид транспорту чи транспортний засіб, сортування, пакування, обмірювання та маркування вантажу, накопичення, формування або дроблення партій вантажу, його зберігання, транспортно-експедиційні послуги), а також технологічне перевезення, що здійснюється в межах одного виробничого об'єкта без виїзду на автомобільні дороги загального користування.

Міжнародні перевезення пасажирів і вантажів здійснюються відповідно до укладених державою міжнародних договорів. Додержання умов цих договорів забезпечує центральний орган виконавчої влади України з питань автомобільного транспорту. У межах своїх повноважень цей виконавчий орган повинен забезпечити:

- видачу дозвілних документів на міжнародні перевезення пасажирів і вантажів;
- розробку пропозиції щодо розвитку міжнародного співробітництва у сфері міжнародних перевезень пасажирів і вантажів;
- участь у проведенні заходів щодо укладання міжнародних договорів з питань міжнародних перевезень пасажирів і вантажів;
- контроль за виконанням міжнародних договорів України з питань міжнародних перевезень пасажирів і вантажів.

Здійснення виробничої діяльності підприємствами автомобільного транспорту загального користування відбувається шляхом надання послуг у сфері внутрішньо-міських, внутрішньо-обласних, міжміських та міжнародних перевезень.

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

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

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

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

Для надання послуг у сфері перевезень вантажним автотранспортом авто перевізники організаційно об'єднуються в автотранспортні підприємства. Основу виробничої бази автотранспортного підприємства складають автомашини, причепа й напівпричепа, тобто рухомий склад, на якому здійснюються автомобільні перевезення. Автомобільні

перевезення за місцем їх здійснення поділяють на внутрішньо-міські, внутрішньорайонні і міжміські. Облік перевезень в автотранспортному підприємстві повинен бути організований окремо за кожним видом.

Основним показником діяльності автотранспортних підприємств є кількість перевезеного вантажу. Окрім того, особливістю вантажних перевезень є вантажопідйомність автотранспорту за його моделями — тонни перевезеного вантажу. Отже, в автотранспортних підприємствах слід організувати облік рухомого складу за моделями автотранспорту з різною вантажопідйомністю.

Послуги пасажирського автомобільного транспорту поділяють на послуги з перевезення пасажирів автобусами, в таксі та легкових автомобілях на замовлення.

Автобус — транспортний засіб, який за своєю конструкцією та обладнанням призначено для перевезення пасажирів з кількістю місць для сидіння більше ніж дев'ять з місцем водія включно.

Таксі — легковий автомобіль, обладнаний розпізнавальним ліхтарем помаранчевого кольору, який встановлюється на даху автомобіля, діючим таксометром, сигнальним ліхтарем із зеленим та червоним світлом, розташованим у верхньому правому кутку лобового скла, і який має нанесені композиції з квадратів, розташованих у шаховому порядку на дверцятах автомобіля з лівого та правого боків, призначений для надання послуг з перевезення пасажирів та їх багажу в індивідуальному порядку.

Послуги з перевезення пасажирів автобусами можуть надаватися за видами режимів організації: регулярні, регулярні спеціальні, нерегулярні.

Регулярні пасажирські — перевезення пасажирів на автобусному маршруті загального користування за умовами, визначеними паспортом маршруту (схема маршруту, розклад руху, таблиця вартості проїзду, графіки режимів праці та відпочинку водіїв), який затверджується у встановленому порядку органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування або уповноваженими органами договірних сторін у разі міжнародних перевезень.

Регулярні спеціальні пасажирські перевезення відрізняються від регулярних пасажирських тим, що вони здійснюються для певних категорій пасажирів (працівників підприємств, студентів, школярів, туристів, екскурсантів тощо). Нерегулярні пасажирські перевезення здійснюються за замовленням юридичної або фізичної особи з укладанням договору у письмовій формі на надання послуг.

Автобусні маршрути за видами сполучень поділяються на: міські (не виходять за межі території населеного пункту), приміські (з'єднують населені пункти, протяжність маршруту не перевищує 50 км), міжміські (з'єднують населені пункти, протяжність маршруту перевищує 50 км), міжнародні (перетинається кордон України).

На приміських та міських маршрутах дозволяється перевозити стоячих пасажирів автобусами, які за своєю конструкцією мають відповідні місця у кількості, передбаченій технічною характеристикою транспортного засобу та визначеній у реєстраційних документах на цей транспортний засіб.

На міжнародних та міжміських маршрутах дозволяється перевозити пасажирів з обов'язковим наданням їм місць для сидіння. На маршрутах понад 500 км у рейс повинно їхати два водії. Перевезення пасажирів на автобусному маршруті загального користування можуть здійснюватися у режимах: звичайному, експресному, маршрутного таксі.

При звичайному режимі перевезення пасажирів здійснюється з дотриманням усіх зупинок, передбачених розкладом руху. При експресному режимі перевезення пасажирів здійснюється за звичайним режимом руху, але кількість зупинок складає не більше 25 % кількості зупинок за розкладом руху.

У режимі маршрутного таксі перевезення пасажирів здійснюється за розкладом руху, в якому визначається час відправлення автобусів з початкового та кінцевого пунктів маршруту з висадкою та посадкою пасажирів на їх вимогу на шляху прямування автобуса в місцях, де це не заборонено правилами дорожнього руху. Послуги з перевезення на таксі надаються громадянам у порядку черги на стоянках таксі та на шляху прямування, а також на замовлення (звичайне, термінове, нічне) усне, письмове чи з використанням електронного зв'язку.

Для забезпечення перевезень організованих груп дітей (понад 10 осіб) необхідно: призначити керівника, відповідального за супроводження дітей під час поїздки; мати на групу з 30 і більше осіб медпрацівника; узгодити маршрут та розклад руху з державною автомобільною інспекцією; запросити водія зі стажем керування автобусом не менше 5 років. Суб'єктом господарювання в автотранспортній галузі є автомобільний перевізник, який відповідно до законодавства та одержаної ліцензії надає послугу за договором перевезення пасажирів транспортним засобом, за умови використання останнього на законних підставах. Згідно з Законом «Про автотранспорт», автомобільний перевізник пасажирів на договірних умовах має право [5]:

- скасовувати рейси своїх транспортних засобів за обставин, які він не міг передбачити і яким не міг запобігти, повернувши пасажиром кошти, сплачені за перевезення; обмежувати або припиняти перевезення в разі стихійного лиха, епідемії або іншої надзвичайної ситуації;
- скасовувати рух транспортних засобів у разі виникнення загрози життю пасажирів чи безпеці вантажів;
- зазначати в багажній квитанції стан багажу, який має зовнішні пошкодження, або відмовлятися від його перевезення в разі заперечення пасажиром щодо такого зазначення.

У процесі діяльності автоперевізник зобов'язаний [5]:

- забезпечувати дотримання персоналом вимог законодавства про автомобільний транспорт;
- забезпечувати контроль технічного та санітарного стану автобусів чи таксі перед початком роботи;
- забезпечувати проведення щозмінного передрейсового та післярейсового медичного огляду водіїв транспортних засобів;
- забезпечувати водія необхідною документацією;
- утримувати транспортні засоби в належному технічному та санітарному стані, забезпечувати їх своєчасне подання для посадки пасажирів та відправлення;
- забезпечувати проїзд пасажирів до зупинок чи місця призначення за маршрутом без додаткових витрат у разі припинення поїздки через технічну несправність транспортного засобу.

Окрім того, автомобільний перевізник повинен [5]:

- ◆ виконувати вимоги законодавчих і нормативно-правових актів України у сфері перевезень;
- ◆ утримувати транспортні засоби в належному технічному і санітарному стані та забезпечувати їх зберігання;
- ◆ забезпечувати контроль технічного і санітарного стану транспортних засобів перед виїздом на маршрут;
- ◆ забезпечувати проведення медичного контролю стану здоров'я водіїв;
- ◆ забезпечувати умови праці та відпочинку водіїв згідно з вимогами законодавства;
- ◆ забезпечувати проведення стажування та інструктажу водіїв у визначеному порядку;
- ◆ забезпечувати безпеку дорожнього руху;
- ◆ забезпечувати водіїв відповідною документацією на перевезення пасажирів;
- ◆ організувати підвищення кваліфікації керівників і спеціалістів — один раз на п'ять років; з питань безпеки перевезень, охорони праці та пожежної безпеки — один раз на три роки (якщо автоперевізник має десять і більше транспортних засобів).

За порушення транспортного законодавства [5] передбачена система штрафних санкцій (табл. 1.1). Встановлення кількох порушень одночасно не зменшує суму штрафу: автоперевізник штрафується за кожне з наявних порушень.

Транспортно-експлуатаційне обслуговування включає в себе комплекс робіт, пов'язаних із підготовкою, відправленням і одержанням вантажів, а також послуги з транспортного обслуговування населення (підготовку вантажів до перевезень, організацію перевезень, навантажувально-розвантажувальні роботи, складські операції з короткотермінового зберігання вантажів, експедирування за зовнішньоторговими

операціями, операції з обслуговування населення — приймання вантажів, їх пакування, доставка квитків додому тощо). Виконання всіх цих робіт організовується на договірній основі. Договори, що складаються між окремими замовниками і автотранспортним підприємством, зводять у єдиний пакет замовлень. Формуванням замовлень може займатись окремий транспортно-експедиційний пункт (транспортно-експедиційне підприємство).

Таблиця 1.1

**ПЕРЕЛІК ШТРАФНИХ САНКЦІЙ
ЗА ПОРУШЕННЯ ТРАНСПОРТНОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

Зміст порушення	Штраф, грн
01	02
Безпідставна відмова від пільгового перевезення пасажирів	170 — на автоперевізника або водія
Надання послуг з перевезень без оформлення належних документів	1700 — на автоперевізника
Експлуатація легкового автомобіля, облаштованого як таксі, без ліцензійної картки	510 — на автоперевізника
Стоянка легкового автомобіля, який не облаштований як таксі та не має ліцензійної картки, та посадка пасажирів на стоянці таксі	510 — на автоперевізника
Порушення особливих правил, зазначених у ліцензії на здійснення міжнародних перевезень пасажирів і вантажів	340-1700 — на автоперевізника
Виконання нерезидентами України міжнародних перевезень пасажирів чи вантажів без визначених документів	850 — на автоперевізника
Порушення режимів праці та відпочинку водіями	340 — на автоперевізника
Перевезення пасажирів одним водієм понад 500 км	510 — на автоперевізника
Відсутність списку пасажирів при міжнародних перевезеннях	170 — на автоперевізника
Управління транспортним засобом при міжнародних перевезеннях без тахографів чи з вимкненими тахографами, або без щоденних реєстраційних листків режимів праці та відпочинку	680-на автоперевізника
Здійснення водіями міжнародних перевезень без розпізнавальних знаків держави реєстрації транспортного засобу	340-на автоперевізника
Невиконання перевізниками приписів органів державного контролю щодо усунення порушень транспортного законодавства	680 — на автоперевізника
Випуск на лінію транспортних засобів, технічний стан і обладнання яких не відповідає вимогам стандартів, правилам дорожнього руху і технічної експлуатації, переобладнаних без відповідного дозволу, не зареєстрованих у встановленому порядку або таких, що не пройшли державного технічного огляду	34 — 68 — на автоперевізника

Закінчення табл. 1.1

Зміст порушення	Штраф, грн
01	02
Порушення правил перевезення небезпечних, великогабаритних та великовагових вантажів	51-119 — на автоперевізника, 8, 50—34 — на водія
Здійснення регулярних перевезень пасажирів на постійних маршрутах без укладання договору на перевезення пасажирів автомобільним транспортом або без паспорта маршруту	340 — на автоперевізника
Порушення правил надання послуг з перевезення організованих груп дітей або туристів	85-170 — на автоперевізника, 17-51 — на водія
Відхилення від визначеного маршруту руху автобуса або маршрутного таксомотора, не заїзд на автостанцію (автовокзал), якщо заїзд передбачено розкладом руху автобуса або маршрутного таксомотора	34 — на водія
Здійснення перевезень пасажирів в таксі, в яких не встановлено таксометр або він не працює	51 — на автоперевізника
Відсутність візуальної або гучномовної інформації для пасажирів про відправлення, прибуття автобусів, вартість проїзду, правила надання послуг та пільги на пасажирському автотранспорті, відсутність візуальної інформації для пасажирів в автобусах і маршрутних таксомоторах, передбаченої Правилами надання послуг пасажирського автомобільного транспорту	17-51 — на автоперевізника
Надання послуг з автоперевезень без отримання ліцензії [5] — Закон України «Про автомобільний транспорт» в редакції Закону України від 23.02.06 року № 34924У // Все про бухгалтерський облік. — 2006. — № 45. — с. 27-44. [4] — Кодекс про адміністративні правопорушення.	1700 грн [5], 340—680 — на автоперевізника з можливою конфіскацією автомобіля [5]
При повторному порушенні протягом року	510-1020 — на автоперевізника з можливою конфіскацією автомобіля

Облік замовлень на виконання автотранспортних послуг ведеться у спеціальній книзі приймання замовлень. На основі даних про замовлення, які надійшли протягом доби, складається заявка на необхідну кількість автомобілів за типами й марками. Потім диспетчер складає зведену заявку, яку направляє до автотранспортного підприємства. Приймачі пункти, приймаючи замовлення від населення, одержують готівку й оформляють квитанції про оплату вартості транспортно-експедиційних послуг.

Облік роботи автомобілів на транспортно-експедиційному обслуговуванні ведеться працівниками у картці обліку роботи автомобілів. Картка заповнюється у двох примірниках на основі добових звітів відділень (диспетчерських пунктів) і договору із замовником.

Найпоширенішою формою обліку в автотранспортних підприємствах є журнально-ордерна форма обліку. Вона застосовується, здебільшого, у великих автогосподарствах. У приватних автогосподарствах застосовуються спрощена та проста форми обліку із застосуванням певного набору відомостей залежно від кількості облікових операцій, а також Журналу-Головної. При цьому широко застосовуються ПЕОМ та типові завдання з АРМБ. Нині впроваджуються нові реєстри журнальної форми обліку.

У структурних підрозділах транспортних підприємств, виділених в окремі виробничі одиниці, які належать до інших галузей народного господарства (промисловість, будівництво та ін.), облік витрат і доходів здійснюється відповідно до особливостей цих галузей з урахуванням специфіки автоперевезень.

1.3. Документальне оформлення автотранспортних перевезень

У ст. 16 Закону України «Про дорожній рух» від 30.06.93 року № 3353-ХІІ [8] наведено перелік документів, якими повинна супроводжуватись діяльність перевізника-водія (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

ПЕРЕЛІК ОБОВ'ЯЗКОВИХ (ПРАВОВИХ) ДОКУМЕНТІВ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПЕРЕВЕЗЕНЬ ПЕРЕВІЗНИКОМ-ВОДИЄМ

№ п/п	Документ	Підгрунтя
01	02	03
1	Посвідчення на право керування транспортним засобом відповідної категорії	Для кожного водія-перевізника без винятку
2	Талон, що додається до посвідчення	Для кожного водія-перевізника без винятку
3	Дозвіл, виданий ДАІ Міністерства внутрішніх справ (МВС)	У разі встановлення на транспортних засобах проблескових маячків або спеціальних звукових сигнальних пристроїв
4	Поліс (сертифікат)	У разі обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів
5	Ліцензійна картка на автомобіль	У випадку надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів

Зрозуміло, що посвідчення на право керування транспортним засобом відповідної категорії і талон, що додається до посвідчення, реєст-

раційні документи на транспортний засіб, а за відсутності в автотранспортного засобу власника, крім того, свідоцтво про право спільної власності або тимчасовий реєстраційний талон повинні бути у кожного пересічного водія. Інші документи, як от:

- дозвіл, виданий ДАІ Міністерства внутрішніх справ;
- поліс (сертифікат) обов'язкового страхування від цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів;
- ліцензійна картка на автомобіль — у певних, передбачених чинним законодавством, випадках.

Окремо у Законі «Про автотранспорт» визначено перелік документів, що дають дозвіл перевізнику-юридичній особі для здійснення її діяльності (табл. 1.3) [5; 95].

Таблиця 1.3

**ЗАКОНОДАВЧІ ДОКУМЕНТИ-ДОВОЛИ ДЛЯ ЗДІЙСНЕННЯ
ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВОМ-АВТОПЕРЕВІЗНИКОМ**

Вид перевезень	Документ-дозвіл
01	02
Пасажи́рські перевезення	
Регулярні пасажирські перевезення	ліцензія; договір із органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування або їх дозвіл; паспорт маршруту; документ, що засвідчує використання автобуса на законних підставах; інші документи, передбачені законодавством
Спеціальні пасажирські перевезення	ліцензія; договір із замовником транспортних послуг; паспорт маршруту; документ, що засвідчує використання автобуса на законних підставах; інші документи, передбачені законодавством
Перевезення на таксі	ліцензія; інші документи, передбачені законодавством
Перевезення пасажирів легковими авто на замовлення	ліцензія; договір із замовником транспортних послуг; інші документи, передбачені законодавством
Перевезення пасажирів автобусами для власних потреб	документ, що засвідчує використання автобуса на законних підставах; список пасажирів, яких перевозять, завірений підписом перевізника та печаткою; інші документи, передбачені законодавством
Вантажні перевезення	
Вантажні перевезення на договірних умовах	ліцензія; документ, що засвідчує використання автобуса на законних підставах; інші документи, передбачені законодавством
Вантажні перевезення для власних потреб	документ, що засвідчує використання автобуса на законних підставах; інші документи, передбачені законодавством

Для перевізника, що представляє юридичну особу, крім зазначених у таблиці 1.3 документів для перевізника-водія, відповідно до Закону «Про автотранспорт» та Закону «Про дорожній рух» при наданні послуг різних видів перевезень необхідно мати також документи, наведені у табл. 1.4 [5; 8; 96].

Таблиця 1.4

**ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ РЕГУЛЯРНИХ
І СПЕЦІАЛЬНИХ ПАСАЖИРСЬКИХ ПЕРЕВЕЗЕНЬ**

Вид перевезень	Документ	Підгрунтя
1	2	3
Регулярні пасажирські перевезення	Подорожній лист	Для всіх регулярних пасажирських перевезень
	Квитково-касовий лист	- « —
	Схема маршруту	- « -
	Розклад руху	- « -
	Таблиця вартості проїзду	Крім міських перевезень
Спеціальні пасажирські перевезення	Подорожній лист	Для всіх спеціальних пасажирських перевезень
	Схема маршруту	- « -
	Розклад руху	- « -
Перевезення на таксі	Подорожній лист	У разі, якщо перевізник — юридична особа
Перевезення пасажирів легковими авто на замовлення	Подорожній лист	У разі, якщо перевізник — юридична особа
	Копія договору із замовником послуг	Для всіх перевезень на замовлення
	Документ, що засвідчує оплату послуг	- « -
Перевезення пасажирів автобусами для власних потреб	Подорожній лист	Для всіх перевезень за власними потребами
	Список пасажирів	Список пасажирів, яких перевозять, повинен бути завірений підписом перевізника та печаткою
	Договір	Вважається укладеним з моменту його підписання

Окремі пояснення у Законі «Про автотранспорт» надано стосовно укладання договору між пасажиром і перевізником [5]. Так, договір перевезення пасажирів автобусом на маршруті загального користування вважається укладеним з моменту придбання пасажиром квитка на

право проїзду. Для осіб, які користуються правом пільгового проїзду, договір вважається укладеним з моменту посадки в автобус.

Договір про нерегулярні пасажирські перевезення автобусом або легковим автомобілем на замовлення укладається замовником та автоперевізником і вважається укладеним з моменту його підписання (табл. 1.5) [5].

Таблиця 1.5

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ВАНТАЖНИХ ПЕРЕВЕЗЕНЬ

Вид перевезень	Документ	Підгрунтя
1	2	3
Вантажні перевезення на договірних умовах	Подорожній лист	У разі, якщо перевізник — юридична особа
	Товарно-транспортна накладна	Для всіх вантажних перевезень
	Інший визначений законодавством документ на вантаж	Для всіх вантажних перевезень
Вантажні перевезення для власних потреб	Подорожній лист	У разі, якщо перевізник — юридична особа
	Товарно-транспортна накладна	Для всіх вантажних перевезень
	Інший, визначений законодавством документ на вантаж	Для всіх вантажних перевезень
Перевезення небезпечних вантажів	Свідоцтво про допущення транспортного засобу до перевезення вказаних небезпечних вантажів	Для всіх перевезень небезпечних вантажів
	Свідоцтво про підготовку водіїв транспортних засобів, що перевозять небезпечні вантажі	Для всіх перевезень небезпечних вантажів
	Письмові інструкції на випадок аварії або надзвичайних ситуацій	Для всіх перевезень небезпечних вантажів
	Технічні умови на перевезення	Для всіх перевезень небезпечних вантажів
	Дозвіл на дорожнє перевезення	Для всіх перевезень небезпечних вантажів
Перевезення вантажів з перевищенням габаритних або вагових обмежень	Дозвіл, який дає право на рух автомобільними дорогами України	Для всіх перевезень вантажів з перевищенням габаритних або вагових обмежень

Документальне оформлення вантажних перевезень дещо відрізняється від документування діяльності пасажирських перевізників, що

обумовлено наявністю матеріальної складової — вантажів з їх габаритами, небезпечністю тощо (табл. 1.5) [5].

Договір перевезення пасажирів на таксі набирає чинності з моменту посадки пасажира і діє до моменту його висадки у пункті призначення.

Договір про перевезення вантажу автомобільним транспортом укладається відповідно до цивільного законодавства між замовником та виконавцем у простій письмовій формі. У ньому обов'язково зазначаються такі реквізити: найменування та місцезнаходження сторін; найменування та кількість вантажу, його пакування; умови та термін перевезення; місце та час завантаження і розвантаження; вартість перевезення; інші умови, узгоджені сторонами. Предметом договору перевезення вантажу є платні послуги перевізника з доставки довіреного йому відправником вантажу до пункту призначення та видачі його одержувачу.

До міжнародних перевезень пасажирів та вантажів допускаються резиденти України, які мають досвід роботи на внутрішніх перевезеннях на договірних умовах не менше трьох років, склали обов'язковий письмовий екзамен на професійну придатність. Право на керування автобусами на міжнародних маршрутах мають водії, які останні три роки працюють водіями автобусів.

При виконанні міжнародних перевезень пасажирів необхідно мати такі документи: дозволи іноземних країн, на території яких буде здійснюватися перевезення; ліцензійну карту на транспортний засіб; свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу; сертифікат відповідності вимогам країн з безпеки руху, екологічної безпеки та енергозбереження, на території яких буде здійснюватися перевезення; список пасажирів (при нерегулярних та маятникових перевезеннях); квитково-облікову документацію; схему маршруту.

При здійсненні міжнародних перевезень вантажу замість списку пасажирів та схеми маршруту необхідно мати дозвіл щодо узгодження умов та режимів перевезення в разі перевищення вагових або габаритних обмежень.

Для надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом загального користування і таксі необхідно мати ліцензію. Строк дії ліцензії — 5 років, її вартість — 340 грн. Ліцензію видають на господарську діяльність з надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів на такі види робіт:

- внутрішні перевезення пасажирів автобусами;
- внутрішні перевезення пасажирів на таксі;
- внутрішні перевезення пасажирів легковими автомобілями на замовлення;
- внутрішні перевезення вантажів вантажними автомобілями, причепами та напівпричепами;

- міжнародні перевезення пасажирів автобусами;
- міжнародні перевезення пасажирів на таксі;
- міжнародні перевезення пасажирів легковими автомобілями на замовлення;
- міжнародні перевезення вантажів вантажними автомобілями, причепами та напівпричепами.

Ліцензія на надання послуг з міжнародних перевезень дає можливість займатися таким самим видом діяльності і в Україні. Якщо перевезення здійснюються суб'єктом підприємницької діяльності для забезпечення власних потреб, то ліцензія на автомобільні перевезення не потрібна.

Для одержання ліцензії суб'єкту підприємницької діяльності необхідно подати заяву до Державного департаменту автомобільного транспорту із зазначенням найменування підприємства (для юридичної особи) або прізвища, ім'я та по батькові (для фізичної особи), його місцезнаходження, банківських реквізитів, виду господарської діяльності, на який видається ліцензія.

До заяви додаються: копія свідоцтва про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності або копія довідки про внесення його до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України, завірена нотаріально чи органом, який видав оригінал документа; відомості про наявність матеріально-технічної бази, необхідної для підтримки належного технічного стану транспортних засобів і проходження технічного огляду автомобілів, або копії договорів на проведення цих робіт за відсутності власної бази і фахівців.

Юридичні особи, які мають на балансі не менше 10 автомобілів, крім зазначених вище документів, додатково подають:

- ◆ копію документа, що підтверджує необхідний рівень освіти посадової особи, яка відповідає за експлуатацію і технічний стан транспортних засобів, завірену нотаріально у встановленому порядку;

- ◆ список власних чи орендованих транспортних засобів із зазначенням типу, марки, моделі, державного номера, пасажироємності, року випуску, номера свідоцтва про реєстрацію в ДАІ, а також його копії, завірені заявником;

- ◆ копії документів водіїв, які працюють за наймом, про наявність необхідної кваліфікації і своєчасного проходження медичного обстеження, завірені суб'єктом підприємницької діяльності;

- ◆ копії страхових документів, завірені нотаріально у встановленому порядку, що підтверджують наявність у перевізника обов'язкових видів страхування.

Орган ліцензування приймає рішення про видачу ліцензії або про відмову в її видачі у строк не пізніше 30 календарних днів з дати надходження заяви про видачу ліцензії та документів, що додаються до заяви.

Ліцензійна картка на таксі надається за умови підтвердження у встановленому порядку відповідності його облаштування вимогам визначення «таксі». Відображення в обліку автотранспортного підприємства придбання ліцензії наведено у табл. 1.6.

Діяльність пасажирського автотранспортного підприємства має свої особливості, котрі впливають на організацію обліку, а саме: кожному автобусному автотранспортному підприємству затверджується маршрутна схема. Звідси — облікові та аналізу підлягають такі показники роботи автобусів: протяжність траси (маршруту); нульовий пробіг; швидкість сполучення; час на виконання одного рейсу; час перебування автобуса на лінії; кількість рейсів за день; пробіг автобуса на маршруті.

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

Таблиця 1.6

**ВИДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ
ПРИДБАННЯ ЛІЦЕНЗІЇ ТА СПИСАННЯ ЇЇ ВАРТОСТІ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Отримано ліцензію	154	685
2	Сплачено ліцензію на здійснення перевезень	685	311
3	Сформовано нематеріальний актив	127	154
4	Нараховано амортизацію нематеріального активу за місяць	23, 91, 92, 93	133

Крім обслуговування рейсових маршрутів, автобуси АТП здійснюють перевезення за разовими замовленнями. Для цього ведеться книга замовлень, в якій реєструється рух подорожніх листів та довідок замовників.

Облік експлуатаційної роботи автобусів здійснюється на основі даних подорожніх листів у картках обліку роботи автобусів, які відкриваються на місяць. Облік роботи легкових автомобілів-таксі також ведеться згідно з подорожніми листами.

Робота кожного легкового автомобіля-таксі фіксується в особових картках, які потім узагальнюються у зведеній відомості обліку роботи легкових автомобілів. У ній відображаються міра використання парку легкових машин, простої за видами причин, виконання плану доходів, визначаються економія або перевитрата палива.

Одним із основних впливових чинників на організацію обліку в автотранспортних підприємствах є технічний стан засобів перевезення — ав-

томобілів. Щоденно диспетчер складає разом з іншими службами диспетчерський рапорт, який є основою для використання його керівництвом автотранспортного підприємства у прийнятті рішень щодо підвищення технічної готовності парку автомобілів. Водночас, бухгалтерія веде оперативний облік випуску автомобілів на лінію. Окрім того, бухгалтерією у спеціальному журналі ведеться облік замовлень на перевезення вантажів. Замовлення реєструються в міру їх надходження від клієнтів.

Реєстром аналітичного обліку і водночас основним первинним документом, за яким обліковується робота вантажних автомобілів, є подорожній лист. Бухгалтерія видає подорожні листи працівникам відділу експлуатації підзвіт. Своєю чергою, відділ експлуатації видає подорожній лист водієві щоденно перед виїздом з гаражу. При відрядній оплаті застосовують щоденні листи; при погодинній — подорожні листи можуть складатись щоденно або за місяць загалом. Після закінчення роботи (зазвичай, робочого дня) водій повертає подорожній лист диспетчерові, який робить записи в листі про виконання виробничого завдання. Фактичні витрати пального у цьому самому листі вказує водій, а всі інші дані про виконану роботу та техніко-економічні показники заповнюються працівниками відповідних відділів автотранспортного підприємства та замовником.

Згідно з даними подорожнього листа вантажного автомобіля здійснюється облік його роботи, витрат пального, нараховуються заробітна плата та нарахування на неї на соціальні заходи як водіям, так і іншим працівникам, які виконують роботи з перевезення вантажів, проводяться розрахунки за виконану транспортну роботу. Відпущені працівникам відділу експлуатації підзвіт подорожні листи бухгалтерія списує у видаток згідно з реєстрами, складеними за даними журналу обліку руху подорожніх листів. У журналі записується кожен документ, виданий водієві, і контролюється повернення цього листа диспетчеру.

При видачі подорожнього листа диспетчер обов'язково перевіряє за журналом здавання водієм попереднього листа, яку він фіксує своїм підписом. Журнал відкривається на кожен рік, і всі подорожні листи в ньому, починаючи з 01.01, суворо нумеруються з першого номера. На основі замовлень на перевезення вантажів, подорожніх листів, товаротransпортних накладних та інших документів, що підтверджують виконання роботи замовником (клієнтом), бухгалтерія автотранспортного підприємства або відділ експлуатації виписують рахунки на оплату перевезень. У разі зриву перевезень з вини клієнта водієм складається акт про невиконання замовлення.

Облік фактично виконаних обсягів перевезень вантажів згідно з контрактами та договорами ведеться в картці виконання договорів та контрактів на перевезення вантажів. Картка відкривається автотранспортним підприємством на кожного клієнта, з яким укладено договір або контракт. Облік у картках ведеться щомісячно.

Питання для контролю знань

1. Назвіть основні документи з нормативно-правового регулювання, що є гарантом здійснення будь-якої підприємницької діяльності в Україні.
2. Яким документом на законодавчому рівні передбачена та регулюється автотранспортна діяльність як різновид?
3. Яким документом на законодавчому рівні регулюється облікова діяльність на автотранспортному підприємстві?
4. Яким документом на законодавчому рівні регулюється транспортно-експедиторська діяльність на автотранспортному підприємстві?
5. Яким документом на законодавчому рівні регулюються відносини з міжнародного перевезення вантажів?
6. Якими документами регулюється технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту?
7. Які нормативні чинники здійснення обліку на автотранспорті забезпечує Міністерство фінансів України?
8. Назвіть основні нормативні чинники, затверджені Міністерством автомобільного транспорту для автотранспортних підприємств.
9. Який внесок в нормативне забезпечення обліку діяльності автотранспортних підприємств вніс Державний комітет будівництва, архітектури та житлової політики України?
10. Який дозвільний документ дає можливість надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом загального користування і таксі?
11. Який нормативно-правовий чинник є підґрунтям для створення системи управління у суб'єктів автотранспортного підприємництва?
12. Дайте характеристику внутрішньої автотранспортної діяльності.
13. Які умови договорів з міжнародних перевезень повинен забезпечити центральний орган виконавчої влади України з питань автомобільного транспорту?
14. Що таке виробнича діяльність підприємств автомобільного транспорту загального користування?
15. Як поділяються підприємства автомобільного транспорту за їх належністю?
16. Як поділяються підприємства автомобільного транспорту за формою власності?
17. Яку специфіку підприємств автомобільного транспорту слід враховувати при організації обліку витрат і доходів, пов'язаних з автомобільними перевезеннями?
18. Яким повинне бути документальне оформлення регулярних і спеціальних пасажирських перевезень?
19. Яким повинне бути документальне оформлення регулярних і спеціальних вантажних перевезень?
20. Наведіть перелік обов'язкових (правових) документів для здійснення автотранспортних перевезень перевізником-водієм.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК АВТОТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

2.1. Організація обліку автотранспортних засобів

Одним із основних впливових чинників на організацію обліку на автотранспортних підприємствах є технічний стан засобів перевезення — автомобілів. Щоденно диспетчер складає разом з іншими службами диспетчерський рапорт, який є основою для використання його керівництвом автотранспортного підприємства у прийнятті рішень щодо підвищення технічної готовності парку автомобілів. Водночас, бухгалтерія веде оперативний облік випуску автомобілів на лінію.

Основним об'єктом обліку на автотранспортному підприємстві є автомобіль або інший транспортний засіб. Експлуатація автотранспортного засобу без його реєстрації в органах ДАІ заборонена чинним законодавством. Тому без реєстрації і видачі реєстраційних номерів неможливо ввести автомобіль в експлуатацію.

При придбанні транспортного засобу, одержанні або виникненні обставин, що вимагають внесення змін до реєстраційних документів, необхідно зареєструвати транспортний засіб в органах державної автомобільної інспекції протягом 10 діб [12, с. 34]. Зареєструвати необхідно транспортні засоби, призначені для експлуатації на дорогах загального користування. До таких транспортних засобів належать: автомобілі, автобуси, самохідні машини, сконструйовані на шасі автомобілів, мотоцикли, причепа, напівпричепа, мотоколяски. Інші механічні транспортні засоби реєструють у відомствах і міністерствах, до яких вони належать. Так, трактори, сільгосптехніку, інші механізми необхідно зареєструвати в Міністерстві аграрної політики.

Для реєстрації транспортного засобу в органах ДАІ необхідно мати такі документи:

- заяву;
- паспорт уповноваженої особи;
- документ, що підтверджує законність придбання транспортного засобу (договір, довідка-рахунок, копія рішення суду, акт приймання-передавання, вантажна митна декларація, договір фінансового лізингу). У випадку ввезення автомобіля з-за кордону додатково надається:

для фізичних осіб: посвідчення митного органу про реєстрацію транспортного засобу в підрозділах ДАІ або довідка-рахунок; для юридичних осіб — вантажна митна декларація;

- документи, що підтверджують оцінку вартості транспортного засобу;

- квитанції (платіжні доручення) про сплату транспортного податку, а при реєстрації легкового автомобіля — про сплату ще й збору до Пенсійного фонду, а також про оплату послуг ДАІ;

- свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу (техпаспорт);

- акт огляду (з метою перевірки відповідності ідентифікаційних номерів вузлів і агрегатів обліковим даним, перебування в розшуку за наявною інформацією баз даних викраденого транспорту, а технічного стану — вимогам безпеки дорожнього руху).

Транспортний засіб юридичної особи реєструють за її юридичною адресою.

Якщо власником транспортного засобу є підприємство, то для реєстрації автомобіля в органах ДАІ також необхідно пред'явити документ, що підтверджує наявність місця для стоянки й зберігання автомобіля (наприклад, договір оренди) [79, п. 23].

У випадку якщо у підприємства в одному населеному пункті більше 15 транспортних засобів, то необхідно створити автогосподарство. Для цього необхідно:

- ◆ мати огорожену територію з місцями для стоянки, зберігання, технічного обслуговування й ремонту транспортних засобів;

- ◆ призначити керівника автогосподарства;

- ◆ ввести посади фахівця з безпеки дорожнього руху, відповідальних за зберігання, технічне обслуговування й експлуатацію транспортних засобів [81].

Після реєстрації автомобіля в органах ДАІ необхідно протягом трьох днів придбати поліс страхування цивільної відповідальності, бо на території України забороняється експлуатація транспортного засобу без полісу обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності [18]. Розміри страхових платежів встановлюються страховиками самостійно шляхом добутку базового платежу й відповідних коригувальних коефіцієнтів.

Базовий платіж й коригувальні коефіцієнти розраховуються Транспортним страховим бюро України на підставі статистичних даних й рівня збитковості певного виду страхування загалом за галуззю за останній розрахунковий період, який складає не менше року.

У випадку одночасного укладання одним страхувальником п'яти та більше договорів терміном на рік страховий платіж зменшується:

- від п'яти до десяти транспортних засобів — на 5 %;

- від десяти до двадцяти транспортних засобів — на 10 %;

- від двадцяти транспортних засобів — на 15 %.

У податковому обліку сума витрат на страхування автотранспорту відноситься у повному обсязі до валових витрат у поточному звітному періоді.

Об'єктом сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування є вартість легкового автомобіля. Не сплачують цей збір підприємства, які сплачують єдиний податок.

Ставка збору складає 3 % від вартості легкового автомобіля, визначеної відповідно до договорів купівлі-продажу, довідок-рахунків торговельних організацій, договорів міни, довідок органів митної служби, актів експертної оцінки вартості автомобіля та інших документів.

Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування здійснюється через установи банків на рахунки місцевих органів Пенсійного фонду за місцем реєстрації легкового автомобіля. Звітувати про сплату цього збору при купівлі автомобіля повинні саме платники у загальному порядку, передбаченому для подання звітності до Пенсійного фонду. У бухгалтерському обліку нарахування збору до пенсійного фонду здійснюють за дебетом субрахунка 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» та кредитом субрахунка 651 «Розрахунки із страхування за пенсійним забезпеченням». У податковому обліку сума збору на обов'язкове державне пенсійне страхування відноситься до валових витрат у повному обсязі.

Також необхідно пройти технічний огляд транспортного засобу [8, ст. 35, 37]. Протягом 10 днів з моменту реєстрації до податкової інспекції за місцезнаходженням необхідно надати розрахунок податку з власників транспортних засобів. Крім того, у процесі реєстрації транспортного засобу власники повинні внести плату за номерні знаки, технічний огляд, талон техогляду, свідоцтво про реєстрацію, комп'ютерні послуги.

Основними документами при придбанні автомобіля є договори:

- купівлі-продажу — при придбанні автомобіля за кошти;
- про безоплатне передавання — при безоплатному одержанні автомобіля;
- міни — при одержанні автомобіля в рахунок поставленої продукції (товарів, робіт, послуг), тобто при бартерній операції;
- інші види договорів.

У договорі необхідно зазначити вартість автотранспортного засобу, а також його характеристики. При прийнятті автомобіля на підприємстві необхідно скласти акт приймання-передавання (внутрішнього переміщення) основних засобів за ф. № ОЗ-1. На підставі акту за ф. № ОЗ-1, технічної та іншої документації на кожен об'єкт основних засобів заповнюється інвентарна картка (ф. № ОЗ-6). При придбанні автомобіля з причепом оформляються дві інвентарні картки: окремо на автомобіль і причіп.

2.2. Облік надходження об'єктів основних засобів

Придбати транспортний засіб можна кількома варіантами: купівля за кошти, безоплатне одержання як внесок до статутного фонду, за бартером, на умовах товарного кредиту.

При купівлі автомобілів існують особливості відображення в обліку, залежно від того вантажний це автомобіль чи легковий. Так, права на податковий кредит на суму ПДВ при купівлі легкового автомобіля, крім таксомоторів, немає [17, п.п. 7.4.2].

Відображення у бухгалтерському обліку придбання автотранспортного засобу за кошти наведено у табл. 2.1.

При придбанні за кошти основні засоби зараховуються на баланс підприємства відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» [46] за первісною вартістю, яка складається з:

- суми, сплаченої покупцем продавцю за автомобіль (без непрямих податків);
- вартості послуг з реєстрації автотранспортного засобу;
- суми ввізного мита (при імпорті автотранспорту);
- витрат зі страхування ризиків;
- суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування (при придбанні легкового автомобіля);
- витрат на транспортування, установку, монтаж, налагоджування автотранспортного засобу;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, у якому вони придатні для використання з запланованою метою (витрат на ремонт і регулювання автомобіля, а також заміну зношених деталей, вузлів, агрегатів, без яких експлуатація автомобіля не можлива).

Таблиця 2.1

ОБЛІК КУПІВЛІ АВТОТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Сплачено вартість автотранспортного засобу на умовах попередньої оплати	371	311
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ (тільки для вантажних автомобілів)	641	644
3	Сплачено витрати з доставки	371	311
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
5	Отримано вантажний автомобіль від постачальника	152	631
6	Списано суму ПДВ	644	631

Закінчення табл. 2.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
7	Здійснено взаємозалік заборгованостей	631	371
8	Включено вартість доставки до первісної вартості автомобіля	152	685
9	Списано суму податкового кредиту з ПДВ у вартості отриманих послуг з доставки	644	685
10	Здійснено взаємозалік заборгованостей	685	371
11	Нараховано і сплачено податок з власників автотransпортних засобів	92 641	641 311
12	Нараховано і сплачено суму страхових платежів зі страхування ризиків доставки	152 655	655 311
13	Нараховано і сплачено за реєстрацію в органах ДАІ	152 685	685 311
14	Нарахована і сплачена сума зі страхування цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів	92 654	654 311
15	Введено автотransпортний засіб в експлуатацію	105	152

Витрати, пов'язані зі сплатою відсотків за користування кредитом при придбанні автомобіля, не включаються до первісної вартості основного засобу. Якщо при купівлі вантажного автомобіля є податкова накладна, то сума ПДВ потрапляє до складу податкового кредиту.

У податковому обліку вартість будь-якого автотransпортного засобу, придбаного підприємством для використання у своїх виробничих цілях, не включається до складу валових витрат, а підлягає амортизації у складі групи 2 основних засобів [15].

При безоплатному одержанні автотransпортного засобу, згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби», вартість безоплатно отриманих основних засобів у бухгалтерському обліку дорівнює їх справедливій вартості на дату одержання з урахуванням витрат з доставки, установки, монтажу, реєстрації в органах ДАІ [46].

У податковому обліку при безоплатному одержанні автомобіля балансова вартість основних фондів групи 2 збільшиться тільки на вартість витрат, пов'язаних з придбанням автомобіля (доставка, страхування ризиків доставки, реєстрація). Відображення в бухгалтерському обліку безоплатного одержання автотransпортного засобу наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

ОБЛІК БЕЗОПЛАТНОГО ОДЕРЖАННЯ АВТОТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Сплачено витрати з доставки	371	311
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
3	Безоплатно отримано автомобіль за справедливою вартістю	152	631
4	Відображено збільшення додаткового капіталу	631	424
5	Включено вартість доставки до первісної вартості автомобіля	152	685
6	Списано суму податкового кредиту з ПДВ у вартості отриманих послуг з доставки	644	685
7	Здійснено взаємозалік заборгованостей	685	371
8	Введено автомобіль до експлуатації	105	152

При придбанні автотранспортного засобу за бартером розрізняють ситуації, коли обмінюються подібними й неподібними об'єктами. Первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних засобів.

Таблиця 2.3

ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ АВТОТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ ЗА БАРТЕРОМ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Перераховано часткову оплату за автомобіль грошовими коштами	377	311
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
3	Відбуто автомобіль	152	685
4	Списано податковий кредит з ПДВ	644	685
5	Відображено дохід від реалізації виробничих запасів	377	712
6	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641
7	Здійснено взаємозалік заборгованостей	685	377
8	Введено автомобіль в експлуатацію	105	152
9	Списані виробничі запаси	90	20

Якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливую вартість, то первісна вартість об'єкта основних засобів, отриманого в обмін на подібний об'єкт, є справедлива вартість переданого об'єкта [46].

Згідно з п. 13 П(С)БО 7 «Основні засоби», первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін (чи частковий обмін) на неподібний об'єкт, дорівнює справедливій вартості переданого об'єкта основних засобів, збільшеній (зменшеній) на суму коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну [46].

В бухгалтерському обліку одержання автомобіля як бартерної операції неподібними об'єктами (обмінюються виробничі запаси на автомобіль) відображається за схемою, наведеною в табл. 2.3.

Відображення в бухгалтерському обліку одержання автомобіля як внесок до статутного капіталу наведено у табл. 2.4.

При внесенні автотранспортного засобу до статутного капіталу його первісною вартістю є справедлива вартість, погоджена з засновниками, плюс витрати зі сплати обов'язкових зборів і платежів при реєстрації, доставці і страхуванню ризиків при доставці, доведення автомобіля до стану, придатного до використання за призначенням. Якщо ці витрати відбуваються за рахунок засновника, то вони також відносяться на зменшення заборгованості засновника за внесками до статутного капіталу підприємства.

Таблиця 2.4

**ОБЛІК НАДХОДЖЕННЯ АВТОТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ
ЯК ВНЕСКУ ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Створено статутний капітал	46	40
2	Отримано автомобіль від засновника як частина внеску до статутного капіталу	152	46
3	Сплачено витрати з доставки	371	311
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
5	Включено вартість доставки до первісної вартості автомобіля	152	685
6	Списано суму податкового кредиту з ПДВ у вартості отриманих послуг з доставки	644	685
7	Здійснено взаємозалік заборгованостей	685	371
8	Введено автомобіль в експлуатацію	105	152

При придбанні автомобіля на умовах товарного кредиту право власності передається покупцю в момент підписання договору або в момент фізичного

отримання об'єкта, незалежно від дати погашення заборгованості. Товарний кредит передбачає відстрочку кінцевого розрахунка на визначений період та під відсотки. На рахунках бухгалтерського обліку придбання легкового автомобіля у кредит відображається за схемою, наведеною у табл. 2.5.

Таблиця 2.5

ОБЛІК ПРИДБАННЯ ЛЕГКОВОГО АВТОМОБІЛЯ У КРЕДИТ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Отримано кредит у банку для придбання автомобіля	311	501
2	Відображено представлені банку гарантії у вигляді застави	05	-
3	Перераховано попередню оплату постачальнику за автомобіль	371	311
4	Оприбутковано автомобіль від постачальників (для легкового автомобіля з урахуванням суми ПДВ, для вантажівки окремо відображається податковий кредит з ПДВ)	152	631
5	Здійснено взаємозалік заборгованостей	631	371
6	Нараховано і сплачено збір на обов'язкове пенсійне забезпечення	152 651	651 311
7	Нараховано і сплачено податок з власників транспортних засобів	92 641	641 311
8	Нараховано і сплачено за реєстрацію в органах ДАІ	152 685	685 311
9	Нараховано і сплачено суму зі страхування цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів	92 654	654 311
10	Введено автомобіль до експлуатації	105	152
11	Нараховано проценти за фінансовим кредитом за квартал	951	684
12	Сплачено проценти за фінансовим кредитом за квартал	684	311
13	Довгостроковий кредит банку переведено у поточну заборгованість	501	611
14	Перераховано банку грошові кошти в погашення основної суми боргу за кредитом за весь термін	611	311
15	При погашенні кредиту списують з позабалансового рахунка представлені банку гарантії у вигляді вартості застави за майно	—	05

У податковому обліку проценти, що сплачує покупець автомобіля за договором товарного кредиту, відносяться до складу валових ви-

трат, але існують особливості їх відображення у неплатників або пільговиків з податку на прибуток, а також у випадку, коли у продавця та покупця автомобіля понад 50 % статутного капіталу перебувають у власності або управлінні нерезидента.

2.3. Облік витрат на технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів

Склад робіт з ремонту й технічного обслуговування транспортних засобів зазначено у Положенні про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затвердженому наказом Міністерства транспорту України від 30.03.98 року № 102 [74].

Метою технічного обслуговування і ремонту є:

- підтримка технічно справного стану й належного зовнішнього вигляду дорожніх транспортних засобів;
- забезпечення надійності й економічності;
- забезпечення безпеки руху й екологічної безпеки.

Під технічним обслуговуванням розуміється комплекс операцій чи операція щодо підтримання працездатності або справності виробу під час використання за призначенням [74]. Станом справності автотранспорту є стан, що відповідає всім вимогам нормативно-технічної та (або) конструкторської документації.

Системою технічного обслуговування й ремонту автотранспорту передбачено: підготовку до продажу; технічне обслуговування в період обкатування; щоденне обслуговування; перше технічне обслуговування (ТО-1); друге технічне обслуговування (ТО-2); сезонне технічне обслуговування, поточний ремонт; капітальний ремонт; технічне обслуговування під час консервації дорожньо-транспортного засобу; технічне обслуговування та ремонт дорожньо-транспортного засобу на лінії.

Підготовка до продажу здійснюється торговою організацією з метою введення дорожньо-транспортного засобу до експлуатації. Ця підготовка виконується на спеціалізованих пунктах або підприємствах, які реалізують продукцію й здійснюють фірмове обслуговування. За відсутності сервісного обслуговування підготовку дорожньо-транспортного засобу до експлуатації здійснює покупець.

Перелік та обсяг робіт з підготовки до продажу та технічного обслуговування в період обкатування встановлюється виробником і зазначається у сервісній документації.

Періодичність проведення технічного обслуговування транспортних засобів, яка наведена у таблиці 2.6, передбачена Положенням про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, п. 3.9 та п. 3.10 [74].

Щоденне обслуговування проводиться після роботи з метою підготовки транспортного засобу до подальшої експлуатації (перевірка технічного стану; виконання робіт з підтримки належного зовнішнього вигляду; заправлення експлуатаційними рідинами; усунення виявлених несправностей; санітарна обробка; збирально-мийні роботи (за потреби, але обов'язково перед технічним обслуговуванням або ремонтом).

Таблиця 2.6

**ПЕРІОДИЧНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ
ТЕХНІЧНОГО ОБСЛУГОВУВАННЯ ТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ**

Тип дорожньо-транспортного засобу	Періодичність видів технічного обслуговування, км		
	щоденне технічне обслуговування	перше технічне обслуговування	друге технічне обслуговування
Автомобілі легкові; автобуси; автомобілі вантажні; автобуси на базі вантажних автомобілів або з використанням їх базових агрегатів; автомобілі повнопривідні; причепа	Один раз у робочу добу незалежно від кількості робочих змін	5000	20000
Напівпричепа		4000	16 000

Перше технічне обслуговування проводиться після визначеної кількості кілометрів пробігу, наприклад, 5 тис. км. Друге технічне обслуговування проводиться після першого технічного обслуговування й визначеної кількості кілометрів пробігу, наприклад, 20 тис. км. Сезонне технічне обслуговування здійснюється два рази на рік (навесні та восени) одночасно з черговим другим технічним обслуговуванням.

Періодичність технічного обслуговування може бути зменшено власником дорожньо-транспортного засобу до 20 % відповідно до умов експлуатації. Відображення в бухгалтерському обліку витрат на технічне обслуговування транспортних засобів наведено у табл. 2.7.

Положенням [74] передбачено поточний і капітальний ремонт автомобільного транспорту. Ремонт розглядається як комплекс операцій щодо відновлення справності або працездатності виробів та відновлення ресурсів виробів чи їх складових частин. Ремонт поділяється на поточні та капітальні.

Ремонт, унаслідок якого забезпечується або відновлюється працездатність виробу (одночасна заміна не більше двох базових агрегатів (крім кузова та рами) або будь-який ремонт агрегатів) належить до поточного. Заміна шин та акумуляторних батарей до ремонту (поліпшення, модернізації) транспортних засобів не належать.

Капітальним є ремонт по відновленню справності й повного або наближеного до повного відновлення ресурсу виробу (роботи із заміни кузова, рами, одночасної заміни не більше трьох базових агрегатів).

Таблиця 2.7

ОБЛІК ВИТРАТ НА ТЕХНІЧНЕ ОБСЛУГОВУВАННЯ АВТОТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Придбано запчастини для технічного обслуговування	207	631
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631
3	Перераховано постачальнику оплату за запчастини	631	311
4	Списано запчастини, використані на технічне обслуговування, на витрати звітного періоду відповідно до цілей, з якими використовується автомобіль	23, 91, 92, 93, 949	207
5	Списано інші витрати на технічне обслуговування на витрати звітного періоду	23, 91, 92, 93, 949	20, 22, 28, 63, 65, 66

Отже:

- технічне обслуговування полягає у перевірці роботи вузлів автомобіля та їх регулюванні, налагодженні, заміні технічних рідин та масил;
- ремонт — це заміна окремих частин автомобіля (крім шин та акумуляторів).

Технічне обслуговування та ремонт транспортних засобів може проводитися у два способи: підрядним (із залученням станції технічного обслуговування) або господарським.

При підрядному способі проведення технічного обслуговування або ремонту із станцією технічного обслуговування укладається договір (наряд-замовлення, накладна, квитанція) у письмовій формі. Суттєвими умовами такого договору є перелік складових частин (матеріалів), які використовуються виконавцем, а також наданих замовником виконавцю для виконання робіт із технічного обслуговування або ремонту транспортного засобу та документів, який надається замовнику для підтвердження виконання технічного обслуговування чи ремонту та гарантійні зобов'язання виконавця щодо проведення робіт.

При господарському способі витрати на технічне обслуговування та ремонт включають: вартість витрачених запасних частин та матеріалів; заробітну плату робочих за встановленими нормами й розцінками за виконані роботи; відрахування до фондів соціального страхування та Пенсійного фонду; амортизацію основних засобів, які використовуються при здійсненні технічного обслуговування та ремонту; загальновиробничі витрати (змінні у повному обсязі та постійні розподілені).

Документальне оформлення відпуску запасів на ремонт провадиться за лімітними картками, які містять інформацію про кількість і вартість запчастин. Лімітні картки ведуться у розрізі видів технічного обслуговування, ремонтів з зазначенням виданих запчастин, вузлів, матеріалів за фактичною кількістю та обліковими цінами на кожен обслуговуваний автомобіль. Рекомендується оцінювати запасні частини у процесі їх відпуску для технічного обслуговування та ремонту за методами ФІФО або ідентифікованої собівартості. Використання одного з цих методів спрощує формування даних у податковому обліку матеріалів.

Для нарахування заробітної плати робітникам-ремонтникам складається наряд-замовлення або (та) табель обліку робочого часу відповідно до обраної на підприємстві системи оплати праці. Оформлені документи протягом місяця здаються до бухгалтерії для нарахування оплати робітникам і віднесення її на витрати виробництва з подальшим розподілом за відремонтованими об'єктами транспортних засобів.

Амортизація об'єктів основних засобів, що використовувалися при здійсненні ремонтних робіт, визначається бухгалтерією за обраним методом з урахуванням часу, витраченого кожним конкретним об'єктом основних засобів.

Склад загальновиробничих витрат передбачено П(С)БО 16 «Витрати» [55], до яких відносяться також витрати на транспортне обслуговування керівників цехів, дільниць. Такі витрати обліковуються на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Розподіл загальновиробничих витрат на об'єкти здійснюється відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [55]. Базою розподілу, зазвичай є заробітна плата робітників-ремонтників, обсяг ремонтних робіт або прями витрати.

У бухгалтерському обліку витрати на ремонти та інші поліпшення транспортних засобів згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» відносять до збільшення балансової вартості автомобілів у разі, якщо такі витрати призводять до збільшення майбутніх економічних вигід від їх використання [46]. Якщо ж витрати не сприяють збільшенню майбутніх економічних вигід, то їх відносять на витрати періоду.

У податковому обліку витрати на проведення технічного обслуговування відносяться до складу валових витрат. При придбанні паливно-мастильних матеріалів для легкових автомобілів до складу валових включається тільки 50 % таких витрат.

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на ремонт транспортних засобів наведено у табл. 2.8.

Витрати на придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт та інші поліпшення основних фондів не включаються до складу валових витрат, а відносяться до збільшення балансової вартості груп основних фондів з метою подальшої амортизації. Можна віднести до валових витрат протягом звітного періоду будь-які витрати,

пов'язані з поліпшенням основних фондів, що підлягають амортизації, у сумі, не більше 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів станом на початок звітного періоду.

Таблиця 2.8

ОБЛІК ВИТРАТ НА РЕМОНТ АВТОТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
Ремонт, пов'язаний із поліпшенням об'єкта			
1	<i>Підрядним способом</i>		
1.1	Відображено витрати з реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання автомобіля	152	631
1.2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631
1.3	Списано витрати з поліпшення об'єкта на збільшення його балансової вартості	105	152
2	<i>Господарським способом</i>		
2.1	Відображено фактично використані виробничі запаси та МШП	152	20,22
2.2	Відображено фактично нараховану заробітну плату робітників, які виконували роботи з поліпшення	152	661
2.3	Відображено фактичні нарахування до фонду оплати праці	152	65
2.4	Відображено амортизацію основних засобів, що використовувалися при поліпшенні	152	131
2.5	Списано змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати	152	91
2.6	Списано витрати з поліпшення об'єкта на збільшення його балансової вартості	105	152

При проведенні ремонту варто враховувати, що при зміні кольорів, заміні двигуна, кузова й інших вузлів і агрегатів, що мають ідентифікаційні номери, необхідно перереєструвати автомобіль.

2.4. Облік операцій з оренди транспортних засобів

Законодавчо оренда транспортних засобів визначена у главі 58 «Найм (оренда)» цивільного кодексу України (ЦКУ) [3]. Оренда транспортних засобів поділяється на операційну та фінансову (лізинг).

Для здійснення операційної оренди транспортних засобів необхідно укласти договір. За договором найму (оренди) орендодавець пере-

дає орендарю автомобіль у тимчасове користування за плату. Такий договір укладають у письмовій формі, а якщо одна з сторін — фізична особа, то засвідчують нотаріально.

Орендну плату та періодичність її внесення встановлюють за домовленістю сторін, якщо у договорі не визначені строки, то орендна плата сплачується щомісяця. Якщо протягом трьох місяців орендна плата не сплачується, орендодавець може вимагати через суд дострокового розірвання договору та повернення об'єкта оренди.

У договорі потрібно вказати вартість об'єкта оренди, за якою орендар повинен відображати транспортний засіб в обліку, його стан, сторону, яка проводить ремонт. Якщо в договорі про ремонт нічого не сказано, то орендодавець зобов'язаний проводити капітальні ремонти транспортного засобу, переданого в оренду, а орендар — поточні.

Про припинення дії договору оренди будь-яка зі сторін повинна попередити про це іншу за один місяць.

Після підписання договору орендодавець повинен разом з автомобілем передати орендарю свідоцтво про реєстрацію (технічний паспорт). Орендар автомобіля повинен подати до органів ДАІ копію договору оренди, на підставі чого отримати тимчасовий реєстраційний талон.

Якщо орендує автомобіль державної форми власності, то орендну плату встановлюють за згодою сторін, але не менше 5 % вартості автомобіля [31, п. 7], яку повинні встановити незалежні оцінювачі. Суму орендної плати щомісячно необхідно коригувати на індекс інфляції.

Автомобіль державної форми власності, що передається в оренду, обов'язково має бути застраховано орендарем.

Передавання та повернення автомобіля оформлюють актом приймання-передавання ф. № ОЗ-1. Щомісячно або щоквартально складають акт наданих послуг оренди, за яким орендар буде відображати валові витрати.

Орендар повинен сплачувати збір за забруднення навколишнього природного середовища, а податок з власників транспортних засобів повинен сплачувати орендодавець.

Особливості відображення у бухгалтерському обліку у орендаря та орендодавця наведено у табл. 2.9.

У процесі операційної оренди може виникнути одна із двох суттєвих для відображення в бухгалтерському обліку подій: 1) орендодавець отримує попередню оплату до надання орендної послуги, тобто першою подією буде отримання попередньої оплати; 2) орендодавець надає послугу (автотранспорт в оренду), а вже після цього отримує оплату. У будь-якому разі оформляється і підписується акт приймання-передавання транспортного засобу, а в бухгалтерському обліку операції з операційної оренди у орендодавця відображаються за схемою, наведеною в табл. 2.10.

Таблиця 2.9

**ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ
В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОРЕНДАРЯ І ОРЕНДОДАВЦЯ**

№ п/п	Найменування операції	Облік у орендаря	Облік у орендодавця
01	02	03	04
1	Отримано (передано) автомобіль за актом приймання-передачі	Вартість автомобіля обліковують на позабалансовому рахунку	Вартість автомобіля продовжують амортизувати у складі власних основних засобів
2	Застраховано орендований автомобіль	Страхові платежі відносяться до витрат поточного або майбутніх періодів	Страхові платежі відносяться до витрат поточного або майбутніх періодів
3	Нараховано орендну плату	Суму орендної плати відносять до витрат поточного періоду (дебет 23.91,92,93,94) відповідно до сфери використання орендованого автомобіля з одночасним відображенням зобов'язаності перед орендодавцем	Відносять до доходів поточного періоду з одночасним відображенням зобов'язаності орендаря
4	Перераховано (отримано) авансовий платіж орендної плати за декілька місяців	Відображають у складі витрат майбутніх періодів на рахунок 39 з подальшим списанням на витрати звітного періоду	Відображають у складі доходів майбутніх періодів на рахунок 69 з подальшим списанням на доходи звітного періоду
5	Здійснено витрати на поточний та капітальний ремонт, що не призводять до збільшення очікуваних економічних вигід	Відносять до витрат поточного періоду	Відносять до витрат поточного періоду
6	Здійснено витрати на поліпшення автомобіля, що призводять до збільшення очікуваних економічних вигід	Відображають як капітальні інвестиції, збільшують вартість об'єкта оренди та амортизують	Відображають як капітальні інвестиції, збільшують вартість об'єкта оренди та амортизують
7	Повернення автомобіля орендодавцю	Вартість автомобіля списують з позабалансового рахунка	Вартість автомобіля продовжує обліковуватися у складі власних основних засобів

Таблиця 2.10

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ ТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ У ОРЕНДОДАВЦЯ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
<i>Перша подія — отримання попередньої оплати</i>			
1	Отримано авансом орендну плату за місяць	311	681
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Відображено дохід від оренди у розмірі наданої орендні послуги	685,377	713
4	Відображено розрахунки за податковими зобов'язаннями з ПДВ	713	643
5	Відображено залік розрахунків	681	685,377
<i>Перша подія — надання послуг оренди</i>			
1	Відображено дохід від оренди у розмірі нарахованої за місяць суми орендної плати	377,685	713
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	713	641
3	Отримано орендну плату	311	377,685
4	Нараховано амортизацію на об'єкт оренди	23,92-94	131
5	Списано доходи на фінансовий результат	713	791
6	Списано витрати на фінансовий результат	791	23,92-94

Після надання орендної послуги та для оформлення операції повернення орендодавцеві об'єкта оренди складається і підписується акт приймання-передавання транспортного засобу. В бухгалтерському обліку цей факт не відображається. За вказаних вище умов після підписання акту приймання-передавання транспортного засобу в бухгалтерському обліку орендаря операції з операційної оренди відображаються за схемою, наведеною в табл. 2.11.

У податковому обліку при операційній оренді:

- у орендаря — збільшуються валові витрати на суму орендної плати;

- у орендодавця — валові доходи збільшуються тільки на суму орендної плати. Якщо орендодавцем є фізична особа, оподаткування доходу від оренди здійснюється відповідно до Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.03 року № 889-IV (далі — Закон «Про податок з доходів»), тобто отримана орендна плата відноситься до пасивних доходів і оподатковується за ставкою 15 % з 1 січня 2007 року [13].

Фінансовий лізинг відрізняється від операційної оренди тим, що передбачає передавання прав власності на об'єкт оренди. Для здійснення фінансового лізингу також укладається договір у письмовій формі,

об'єктом договору є транспортні засоби, які передаються у фінансовий лізинг. До істотних умов договору лізингу належать предмет лізингу, строк, на який лізингоодержувачу надається право користування предметом лізингу (строк лізингу), розмір лізингових платежів та інші умови, щодо яких за заявою хоча б однієї зі сторін має бути досягнуто згоди. Предмет лізингу не може бути конфісковано, на нього не може бути накладено арешт у зв'язку з будь-якими діями або бездіяльністю лізингоодержувача.

Таблиця 2.11

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙНОЇ ОРЕНДИ ТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ У ОРЕНДАРЯ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
<i>Перша подія — попередня оплата</i>			
1	Перераховано орендну плату авансом за місяць	371	311
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
3	Зараховано об'єкт оренди на позабалансовий рахунок	01	
3	Отримано орендні послуги	23, 92	685
5	Відображено розрахунки за податковим кредитом з ПДВ	644	685
6	Здійснено взаємозалік заборгованостей	685	371
7	Після закінчення терміну договору повернуто об'єкт оренди, підписано акт приймання-передавання транспортного засобу	-	01
<i>Перша подія — отримання послуг оренди</i>			
1	Зараховано об'єкт оренди на позабалансовий рахунок	01	-
2	Отримано орендні послуги	23,92	685
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
4	Перераховано орендну плату орендодавцю	685	311
5	Здійснено підрядником поточний ремонт орендованого автобуса	23,92	631
6	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
7	Перераховано за поточний ремонт СТО	631	311
8	Після закінчення терміну договору повернуто об'єкт оренди, підписано акт приймання-передавання транспортного засобу	-	01

Згідно з п. 10 П(С)БО 14 «Оренда», дебіторська заборгованість з фінансової оренди визнається у сумі мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу, який підлягає отриманню, з визнанням доходу від реалізації необоротних активів [53].

У орендодавця об'єкт оренди в обліку відображається у складі дебіторської заборгованості, доки не буде складено акт про передавання транспортного засобу у власність орендарю.

У випадку невиконання умов договору до його закінчення, об'єкт лізингу повертається орендодавцю.

В бухгалтерському обліку операції з фінансової оренди у орендодавця та орендаря відображаються за схемою, наведеною у табл. 2.12.

Таблиця 2.12

**ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З ФІНАНСОВОЇ ОРЕНДИ
ТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ У ОРЕНДАРЯ ТА ОРЕНДОДАВЦЯ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
<i>Облік у орендодавця</i>			
1	Списано знос автомобіля	131	105
2	Переведено до групи вибуття	286	105
3	Передано автомобіль у аренду за залишковою вартістю	943	286
4	Нараховано арендний платіж	181	712
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641
6	Нараховано суму відсотків за користування об'єктом згідно з договором за рік	373	732
7	Списано суму відсотків на фінансові результати	732	793
8	Частину довгострокової дебіторської заборгованості переведено у поточну	377	181
9	Отримано суму арендного платежу за рік	311	377
10	Отримано відсотки за користування об'єктом за рік	311	373
11	Списано суму орендного платежу на фінансові результати після закінчення договору оренди	712	793
<i>Облік у орендаря</i>			
1	Відображено заборгованість за фінансовою орендою	152	531
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	531
3	Введено автомобіль в експлуатацію	105	152
4	Частину довгострокової оренди переведено до поточних зобов'язань	531	611
5	Сплачено поточну заборгованість за об'єкт (лізинговий платіж)	611	311
6	Нараховано суму відсотків за користування об'єктом за перший рік	952	684
7	Сплачено винагороду за користування автомобілем	684	311
8	Нараховано амортизацію на об'єкт оренди за місяць	23, 91, 92, 93, 94	131

У податковому обліку у орендодавця валові доходи не виникають, доки не вибуде останній об'єкт другої групи, до якої належать транспортні засоби. Балансову вартість другої групи основних засобів при цьому буде зменшено на вартість переданого транспортного засобу.

У податковому обліку орендаря вартість отриманого транспортного засобу підлягає амортизації, балансову вартість другої групи основних фондів при цьому буде збільшено на вартість переданого транспортного засобу. До валових витрат у орендаря включаються суми відсотків, які нараховані орендодавцю.

2.5. Облік операцій з вибуття транспортних засобів

Існує кілька способів вибуття транспортних засобів:

- продаж за грошові кошти;
- ліквідація за власною ініціативою або з об'єктивних причин;
- внесення до статутного капіталу іншого підприємства.

В бухгалтерському обліку операція з продажу автомобіля відображається за схемою, наведеною у табл. 2.13.

Таблиця 2.13

СХЕМА БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПРОВЕДЕНЬ З ПРОДАЖУ АВТОТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Відображено дохід від продажу автомобіля	377	712
2	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641
3	Переведено до групи вибуття залишкову вартість	286	105
4	Списано знос автомобіля	131	105
5	Списано дохід на фінансові результати	712	793
6	Списано залишкову вартість	903	286
7	Списано витрати на фінансові результати	793	903
8	Отримано оплату за автомобіль	311	377

Продаж за грошові кошти може здійснюватись на підставі договору купівлі-продажу або договору комісії.

Оформлення операції з продажу автомобіля договором купівлі-продажу завіряється нотаріально. В аналітичному обліку списання автотранспортного засобу у зв'язку з продажем документується актом приймання-передавання (внутрішнього переміщення) за ф. № ОЗ-1, який складається

у трьох екземплярах. Перші два підприємство-продавець залишає у себе, а третій разом з інвентарною карткою передає покупцю.

Продаж автотранспортного засобу у бухгалтерському обліку супроводжується визначенням доходу від цієї операції з одночасним списанням на витрати залишкової вартості та нарахованого зносу.

У податковому обліку при продажу автомобіля балансову вартість групи 2 зменшують на суму продажу. Якщо продажна вартість автомобіля дорівнює або є більшою балансової вартості групи 2, останню приймають за нуль, а суму перевищення включають до валового доходу у періоді продажу. У разі, коли після продажу автомобіля група 2 закривається, її балансову вартість відносять до валових витрат у наступному після продажу звітному періоді.

Оформлення операції з продажу автомобіля договором комісії має певні особливості. Так, комісіонер при прийомі транспортних засобів та номерних агрегатів на комісію виписує квитанцію й товарний ярлик, які підписують і комісіонер і комітент.

У квитанції або акті відображаються технічний стан транспортного засобу, комплектність, рік випуску, процент зношення та інші характеристики. Комісіонер несе відповідальність за зіставлення транспортних засобів та номерів їх агрегатів, прийнятих на комісію, характеристикам та записам, вказаним у реєстраційних документах, квитанції та акті.

Право встановлення ціни на комісійні транспортні засоби й номерні агрегати має комітент. Для узгодження ціни та визначення оціночної вартості комісіонер проводить оцінку транспортних засобів за участю кваліфікованої комісії на підставі технічного стану й ринкового попиту, про що складає акт у трьох екземплярах. Розмір комісійної винагороди визначається за домовленістю сторін у відсотках до оціночної вартості транспортних засобів. Якщо прийняті на комісію транспортні засоби не продано у терміни, зазначені у договорі комісії, то вони за згодою комітента підлягають уцінці.

У податковому обліку валові доходи у комітента виникають за фактом отримання грошових коштів від комісіонера за проданий транспортний засіб.

У випадку повного морального або фізичного зносу автомобіля, недоцільності його ремонту та модернізації, а також за непередбаченими обставинами (аварія, крадіжка) підприємство може прийняти рішення про його ліквідацію. При ліквідації необхідно оформити це документально актом списання за ф. № ОЗ-4, який складає комісія у двох примірниках.

Один примірник передається до бухгалтерії, другий — залишається у особи, яка відповідає за збереження, і є підставою для здавання на склад матеріальних цінностей або металобрухту. На підставі акта списання в інвентарній картці за ф. № ОЗ-6 та опису інвентарних карток відображається відповідний запис про вибуття транспортного засобу.

Відображення в бухгалтерському обліку списання автомобіля за власною ініціативою наведено у табл. 2.14.

Таблиця 2.14

**СХЕМА БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПРОВОДОК
З ЛІКВІДАЦІЇ ТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Списано залишкову вартість автомобіля	976	105
2	Списано знос автомобіля	131	105
3	Списано витрати, пов'язані з ліквідацією автомобіля	976	63, 65, 66 та ін.
4	Оприбутковано запчастини, отримані від ліквідації автомобіля	207	746
5	Списано суму доходу на фінансовий результат	746	793
6	Списано суму витрат на фінансовий результат	793	976

При вибутті автомобіля як внесення до статутного капіталу іншого підприємства документально оформлюється акт приймання-передавання (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1). Новому власнику також передають інвентарну картку на автомобіль.

Передавання автомобіля іншому підприємству як внесення до його статутного капіталу в бухгалтерському обліку передавача відображають як фінансову інвестицію згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» [51].

Таблиця 2.15

**ОБЛІК Внеску ТРАНСПОРТНОГО ЗАСОБУ
ДО СТАТУТНОГО КАПІТАЛУ ІНШОГО ПІДПРИЄМСТВА**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Списано знос автомобіля	131	105
2	Відображено списання залишкової вартості внеску автомобіля до статутного фонду	14	105
3	Відображена сума податкового зобов'язання	14	641
4	Відображена різниця між справедливою та залишковою вартістю автомобіля чи залишковою вартістю над справедливою	14 976	685 105

Фінансову інвестицію оцінюють за собівартістю, яка складається з ціни придбання та інших витрат, пов'язаних з таким придбанням. Ці-

ною придбання при внесенні автомобіля до статутного капіталу іншого підприємства є вартість внеску, зафіксована в його засновницьких документах. Тобто, у підприємства, яке передає автомобіль, можуть виникнути доходи (якщо оціночна вартість внеску більша ніж залишкова вартість автомобіля) або витрати (якщо оціночна вартість внеску менша ніж залишкова вартість автомобіля).

В бухгалтерському обліку внесок автомобіля до статутного капіталу іншого підприємства відображається за схемою, наведеною у табл. 2.15.

Питання для контролю знань

1. Наведіть схему відображення у бухгалтерському обліку придбання ліцензії та списання її вартості.
2. Що є основним об'єктом обліку на автотранспортному підприємстві?
3. Які транспортні засоби для їх подальшої експлуатації необхідно реєструвати в органах ДАІ?
4. За якої кількості транспортних засобів в одному населеному пункті підприємство повинне створити автогосподарство?
5. Чи ведеться на автотранспортному підприємстві податковий облік суми витрат на страхування автотранспорту?
6. У якому періоді та в яких обсягах сума витрат на страхування автотранспорту відноситься на валові витрати автотранспортного підприємства?
7. Що є об'єктом сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування на автотранспортному підприємстві?
8. Які автотранспортні підприємства не сплачують збір на обов'язкове державне пенсійне страхування?
9. Складіть запис для відображення операції нарахування збору до Пенсійного фонду на рахунках бухгалтерському обліку.
10. Які основні документи складаються при придбанні автомобіля?
11. Назвіть основні документи, якими оформляється прийняття автомобіля на баланс підприємства.
12. Які особливості документального оформлення на автотранспортному підприємстві має придбання автомобіля з причепом?
13. Назвіть варіанти придбання транспортного засобу автотранспортним підприємством.
14. Сформулюйте особливість відображення в обліку операції купівлі вантажного та легкового автомобілів.
15. Наведіть схему відображення у бухгалтерському обліку придбання автотранспортного засобу за кошти.
16. Яким положенням (стандартом) регулюється зарахування автотранспортного засобу на баланс підприємства?

17. За якою вартістю зараховується автотранспортний засіб на баланс підприємства?
18. З чого складається первісна вартість автотранспортного засобу, який зараховується на баланс підприємства?
19. Наведіть схему відображення в бухгалтерському обліку безоплатного одержання автотранспортного засобу.
20. Які варіанти бартеру можливі при придбанні автотранспортного засобу?
21. Наведіть схему бухгалтерських проведення з обліку обміну виробничих запасів на автомобіль.
22. Наведіть схему відображення в бухгалтерському обліку списання автомобіля за власною ініціативою.

РОЗДІЛ 3

ОБЛІК ЗАПАСІВ НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1. Облік придбання паливно-мастильних матеріалів

Особливістю організації обліку на автотранспортних підприємствах є те, що основну частину запасів складають паливно-мастильні матеріали, до яких належать: паливо (бензин, дизельне паливо, газ), масла (моторні, трансмісійні, спеціальні), консистентні мастила і спеціальні рідини (гальмівні, амортизаційні). Своєю чергою паливно-мастильні матеріали є нафтопродуктами, порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску й обліку яких на підприємствах і в організаціях України всіх форм власності регламентується однойменною інструкцією № 81/38, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 7 жовтня 1999 року за № 685/3978 [30].

Організація обліку та відображення операцій з придбання паливно-мастильних матеріалів залежить від способу заправлення автомобільного транспорту:

- через стаціонарні пункти на виробничих ділянках свого підприємства;
- через сторонні автозаправні станції (АЗС).

У будь-якому разі підприємства отримують паливно-мастильні матеріали за укладеними договорами з автозаправними станціями, тому у договорі необхідно вказати:

- ◆ марку, вид пального, його ціну (вона може бути або фіксованою на весь обсяг, або фактичною на день заправлення);
- ◆ коли переходить право власності на пальне (це важливо для податкового обліку, зокрема, для перерахунка згідно з п. 5.9 Закону «Про прибуток»);
- ◆ спосіб одержання (талони, пластикові картки, бензовоз та ін.);
- ◆ місце одержання (додаток до договору з переліком АЗС, де можна одержувати пальне).

Згідно з підпунктом 4.1.3 розділу 4 Інструкції № 81/38 слід додержуватись такого порядку приймання нафтопродуктів [30]:

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

2. У товаротransпортній накладній в обов'язковому порядку мають бути зазначені найменування нафтопродуктів, густина, температура, об'єм і загальна маса.

3. Під час приймання нафтопродуктів на склад для поповнення їх запасів перевіряється їх густина і визначається маса відповідно до об'єму (міри заповнення) резервуарів. Перевірка правильності показників, зазначених у супровідних документах здійснюється матеріально відповідальною особою, з якою укладено договір про повну матеріальну відповідальність. Фактичні показники фіксуються у відомості визначення густини й температури та зіставляються з документальними даними.

4. За паливно-мастильними матеріалами (нафтопродуктами), що надійшли на автотransпортне підприємство для заправлення автомобільного транспорту на стаціонарних пунктах і виробничих дільницях, повинен бути організований складський облік у місцях зберігання в одиницях маси, а відпуск в баки автомобіля — в одиницях об'єму. Для їх визначення матеріально-відповідальними особами періодично проводиться замірювання густини паливно-мастильних матеріалів.

Облік запасів у місцях зберігання ведеться матеріально відповідальними особами в картках складського обліку (типова форма № М-12 первинної облікової документації Міністерства статистики України) або в книгах, що містять реквізити, які вказуються в картках складського обліку, окремо за кожним найменуванням і маркою нафтопродукту.

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

Реєстром аналітичного обліку видачі нафтопродуктів є відомість відпуску пального і мастильних матеріалів за формою № 38-НП (додаток 38 до Інструкції № 81/38 [30]), в якій проставляє свій підпис водій, засвідчуючи тим самим отримання нафтопродуктів. Водночас, у подорожньому листі водія свій підпис проставляє матеріально відповідальною особою, що відпустила нафтопродукт.

Наприкінці звітного періоду (місяця) або в терміни, встановлені керівником підприємства, матеріально відповідальною особою складає звіт про рух нафтопродуктів за формою № 40-НП (додаток 40 до Інструкції № 81/38 [11]).

Звіт складається на підставі документів, за якими на підприємстві проводилися прийняття і відпуск нафтопродуктів (товаро-transportна накладна, відомість обліку відпуску пального і мастильних матеріалів, відомість визначення густини й температури, що засвідчують правильність перерахунка кількості нафтопродуктів з об'ємних одиниць у масові та навпаки).

Звіт разом з документами про оприбуткування й витрати надходить до бухгалтерії автотransпортного підприємства і є підставою для відображення руху нафтопродуктів у бухгалтерському обліку.

Автопідприємства ведуть бухгалтерський облік наявності та руху палива, яке купується для експлуатації транспортних засобів, на субрахунку 203 «Паливо» рахунка 20 «Виробничі запаси».

До вказаного рахунка відкривають субрахунки другого порядку:

2031 «Нафтопродукти на складах»;

2032 «Нафтопродукти, закуплені на автозаправних станціях» — паливо за відомостями;

2033 «Паливо у баках транспортних мір повної місткості» тощо;

2034 «Газоподібне паливо»;

2035 «Тверде паливо».

Паливо, що надійшло на підприємство, обліковується за первісною вартістю. На субрахунку 2031 «Нафтопродукти на складах» обліковуються наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, які отримані для експлуатації транспортних засобів та з іншою метою і знаходяться в пунктах заправлення, на виробничих дільницях. Підставою для запису за дебетом субрахунка 2031 є первинні документи, за якими матеріально відповідальні особи оприбутковують нафтопродукти.

За кредитом субрахунка 2031 проводиться списання нафтопродуктів із підзвіту матеріально відповідальних осіб на підставі відомостей обліку видачі нафтопродуктів, вимог, накладних, лімітно-забірних карток (форма № 38-НП [11]), типових форм первинної облікової документації № М-8, М-9, М-10, М-11 Міністерства статистики України.

При цьому дебетуються субрахунки:

2031 «Нафтопродукти на складах» — на вартість відпущеного бензину і дизельного палива іншим матеріально відповідальним особам;

2033 «Паливо в баках транспортних мір повної місткості» — на вартість бензину і дизельного палива, відпущеного водіям;

23 «Виробництво» або 803 «Витрати палива й енергії» та ін.

На субрахунку 2032 «Нафтопродукти, закуплені на АЗС» (паливо за відомостями) обліковуються нафтопродукти, закуплені на АЗС загального користування. Облік ведеться в одиницях виміру, зазначених у відпускних документах, і у вартісному вираженні.

У бухгалтерському обліку придбання паливно-мастильних матеріалів за безготівковим розрахунком відображається за схемою, наведеною у табл. 3.1.

Податковий облік з оприбуткування паливно-мастильних матеріалів для вантажних та легкових автомобілів має деякі особливості. Так, придбані паливно-мастильні матеріали для вантажівок відносяться у податковому обліку до валових витрат, а за отриманими при придбанні сумами ПДВ підприємство за наявності податкової накладної має право на податковий кредит. Якщо паливно-мастильні матеріали придбано для легкового автомобіля підприємством, основною діяльністю якого не є надання платних послуг з транспортного або туристичного

обслуговування, або це не є спортивна організація, їх можна віднести до валових витрат тільки у половинному обсязі [15].

У випадку, коли не існує можливості передбачити, якими автомобілями буде витрачатися паливо, його вартість у податковому обліку одразу відносять на валові витрати. Якщо відбудеться витрачання палива легковими автомобілями не для цілей основної діяльності підприємства, то необхідно буде здійснити відповідне коригування у декларації з податку на прибуток підприємства.

При заправленні за відомостями підприємство укладає договір з постачальником нафтопродуктів за ф. 23-нп та передає постачальнику палива дані про свій автопарк. Після перерахованої попередньої оплати автомобілі можуть заправлятися за відомостями на АЗС, наведених у додатку до договору.

У подорожньому листі водія ставлять відмітку про кількість і вартість відпущеного нафтопродукту, підтверджуючи її штампом і підписом оператора АЗС. Відомості виписують на АЗС у двох екземплярах: один — для споживача, другий — для АЗС. Особи, які отримали паливно-мастильні матеріали за відомостями, зобов'язані у той самий день здати їх матеріально відповідальній особі.

Таблиця 3.1

**ОБЛІК ПРИДБАННЯ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ
ЗА БЕЗГОТІВКОВИМ РОЗРАХУНКОМ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
<i>Оплату здійснено після отримання паливно-мастильних матеріалів</i>			
1	Оприбутковано паливно-мастильні матеріали	203	631
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631
3	Сплачено рахунок постачальника	631	311
4	Включено суму транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості паливно-мастильних матеріалів	203	631 (685)
5	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ, що відноситься до суми транспортно-заготівельних витрат	641	631 (685)
6	Сплачено послуги з транспортування	631 (685)	311
<i>На умовах попередньої оплати</i>			
1	Перераховано попередню оплату	371	311
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
3	Оприбутковано паливно-мастильні матеріали	203	631
4	Списано суму податкового кредиту з ПДВ	644	631

Закінчення табл. 3.1

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
5	Здійснено взаємозалік заборгованості	631	371
6	Перераховано попередню оплату за транспортування	371	311
7	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ з транспортування	641	644
8	Включено суму транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості паливно-мастильних матеріалів	203	631 (685)
9	Списано суму податкового кредиту з ПДВ, що відноситься до суми транспортно-заготівельних витрат	644	631 (685)
10	Здійснено взаємозалік заборгованостей	631 (685)	371

На підставі відомостей про відпуск нафтопродуктів підприємство-заправник періодично, але не рідше одного разу на місяць, виписує рахунок (зведену відомість) з інформацією про отримані водіями від продавця види і марки нафтопродуктів та ціни на них, на підставі якого підприємство розраховується із заправником. Облік придбання паливно-мастильних матеріалів за відомостями подібний до обліку за безготівковими розрахунками.

При заправленні за талонами підприємство спочатку оплачує паливо, а потім за талонами (бланки дозволу або бланки відпуску пального) одержує на АЗС раніше оплачений вид палива. На талонах зазвичай зазначено номінал і вид (марку) палива. На деяких АЗС на талонах відображають й штрих-код для автоматичного проведення через базу даних заправника й інших елементів захисту від підробок.

Щоб одержати талони, а потім і пальне за ними, підприємство укладає договір з його постачальником. Потім перераховує на його рахунок гроші й тим самим купує певну кількість пального, що зберігається в постачальника. Протягом трьох днів з дати перерахування грошових коштів постачальник (АЗС) повинен надати покупцю талони на паливно-мастильні матеріали на суму оплати.

Постачальник згідно з довіреністю покупця на отримання талонів на паливно-мастильні матеріали виписує йому накладну на відпуск талонів на нафтопродукти за ф. № 2-нп у двох екземплярах, один з яких передає покупцю. На лицевому боці в накладній вказується найменування, одиниця виміру, густина й кількість оплачених паливно-мастильних матеріалів у талонах. На зворотному боці накладної наведено розшифровку відпущених талонів (найменування нафтопродуктів, купюри, серія, номери, кількість талонів).

Оскільки чітких вимог щодо місця зберігання талонів немає, підприємство саме вирішує, як і де його організувати. Переважно, талони зберігають у сейфі. Для обліку талонів на підприємстві можна завести книгу довільної форми. Видавати талони водію треба під підпис у цій книзі. Водій видає їх оператору АЗС, натомість одержує відповідну кількість пального і чек регістратора розрахункових операцій (РРО). Пізніше водій здає чек РРО до бухгалтерії як звіт про використання талонів.

Характерною особливістю талонів на пальне є обмеження їх дії певним строком, наприклад, до кінця поточного року (кварталу, місяця). У такому випадку в договорі варто передбачити, що невикористані у зумовлений строк талони будуть обмінювати (за ціною на дату їх придбання) або на гроші, або на нові талони. В обліку талони на паливно-мастильні матеріали відображають тільки за аналітикою. Матеріально відповідальна особа, яка веде облік нафтопродуктів, отриманих водіями на АЗС за готівку або за відомостями, оприбутковує нафтопродукти на підставі корінців таких чеків або відомостей. Аналітичний облік ведеться матеріально відповідальними особами за видами й марками нафтопродуктів.

З підзвіту матеріально відповідальної особи вартість нафтопродуктів списується на підставі поданих нею звітів про рух нафтопродуктів (форма № 40-НП, додаток 40 до Інструкції № 81/38 [30]). При цьому, на вартість бензину і дизельного палива дебетується субрахунок 2033 «Паливо в баках транспортних мір повної місткості».

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

Бухгалтерський облік бензину і дизельного палива на субрахунку 2033 ведеться по підприємству загалом або з поділом на автоколони, бригади. З цією метою на кожен об'єкт відкриваються одна картка на кожну марку бензину й одна картка на кожну марку дизельного палива, до яких записуються дані про рух пального і його вартість. Дані про наявність пального в баках щомісяця підтверджують актом зняття залишків.

Списання пального проводиться на підставі даних подорожніх листів. Обліковець за даними показників спідометра автомобіля за затвердженими Нормами витрат (які затверджені наказом Міністерства транспорту України № 43 від 10 лютого 1998 р.) для кожної марки автомобіля визначає нормативне списання пального за певним подорожнім листом та порівнює з фактично витраченим паливом. Всі ці дані, а також перевитрата пального (якщо вона має місце), записуються у відповідні графи подорожнього листа, а потім переносяться в накопичувальні відомості даних подорожніх листів та руху пального в баках автомобілів.

Списання пального з підзвіту водіїв на витрати проводиться через дебет рахунка 803 на підставі даних місячних накопичувальних відомостей в межах нормативного списання. Вартість перевитраченого пального утримується за рахунок водія, якщо встановлено його провину, або за рахунок власних коштів підприємства, якщо провину водія не виявлено.

Досить новою технологією відпуску пального є заправлення за паливними картками. При такому способі придбання палива спочатку необхідно укласти договір з постачальником, перерахувати гроші й він повинен за дорученням надати для підприємства одну або декілька паливних карток. До договору має бути додано перелік АЗС, на яких можна заправитися за паливною картою. Паливні картки бувають грошові й літрові.

Якщо підприємство одержує паливо за грошовими паливними картками, то оплачені гроші зараховуються на умовний рахунок і при одержанні палива з картки знімають вартість пального, зазвичай, за цінами на момент купівлі. За грошовою паливною картою можна заливати будь-яке паливо.

Паливну картку зберігають у бухгалтерії, за умови частого використання або тривалої подорожі — закріплюють за водієм. Для обліку руху паливних карток за водіями ведуть книгу обліку видачі карток, а для обліку руху за картою — картку обліку руху коштів.

Облік паливних карток буде залежати від того, яким чином у договорі зафіксовано право власності на картку. Якщо паливна картка переходить до власності підприємства-покупця палива, вона відображається в обліку або як МШП (якщо термін її служби менше року), або як малоцінний необоротний матеріальний актив (якщо термін її служби понад рік) [91, с. 53].

Різні підходи до відображення в обліку паливних карток наведено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ПАЛИВНОЇ КАРТКИ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
<i>Варіант 1. Паливна картка є власністю покупця</i>			
1	Перераховано оплату за картку	371	311
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
3	Отримано картку	153	685
4	Відображено розрахунки з ПДВ	644	685
5	Відображено картку у переліку бланків суворого обліку	08/1	-

Закінчення табл. 3.2

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
6	Відображено взаємозалік заборгованостей	685	371
7	Передано картку до експлуатації	112	153
8	Нарахована амортизація картки	92	132
<i>Варіант 2. Паливна картка є власністю продавця, вноситься плата за користування нею</i>			
1	Перераховано оплату за користування паливною карткою	371	311
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
3	Віднесено витрати за користування карткою до складу адміністративних	92	685
4	Відображено розрахунки з ПДВ	644	685
5	Відображено картку у переліку бланків суворого обліку	08/1	
6	Відображено взаємозалік заборгованостей	685	371
<i>Варіант 3. Паливна картка є власністю продавця, вноситься застава вартість</i>			
1	Відображено віднесення заставної вартості паливної картки	685	311
2	Відображено гарантії та забезпечення, надані за паливну картку	05	-
3	Відображено картку у переліку бланків суворого обліку	08/1	-
4	Одержано заставну вартість картки при її поверненні	311	685
5	Списано гарантії та забезпечення за паливну картку	-	05
6	Списано картку з переліку бланків суворого обліку	-	08/1

У разі, коли право власності на паливну картку підприємство-продавець паливно-мастильних матеріалів залишає за собою, за користування нею підприємство-покупець вносить плату або заставну вартість, яку при поверненні паливної картки АЗС віддає покупцеві (табл. 2.3).

Процес заправлення автомобіля супроводжується отриманням двох чеків: чек терміналу про рух грошових коштів за паливною карткою та чек РРО з відображенням кількості літрів і вартості палива на момент заправлення. Чек терміналу оформляють у двох екземплярах: один залишається на АЗС; другий — у водія. Чеки водій здає в бухгалтерію.

Варіант придбання палива за літровими паливними картками має таку особливість: складається договір з постачальником (АЗС) на конкретний вид пального; автотранспортне підприємство перераховує гроші на певну кількість палива, натомість АЗС на умовний рахунок зараховує обсяг палива за ціною договору. При заправленні водій одержує два чеки: один з карткового терміналу, інший — з РРО. Їх він передає до бухгалтерії. За чеками РРО ведуть облік одержання пального. Для економного витрачання пального підприємство може встановити на паливній картці добовий ліміт палива.

Для автотранспортного підприємства використання паливних карток має певні переваги:

- літрова паливна картка досить вигідна: зміна ціни на паливо не вплине на його обсяги, оскільки на паливну картку вже зараховано певну кількість літрів.

- паливну картку водія можна поповнювати дистанційно;

- користувачам паливних карток за договором часто надають знижки на паливо у вартісному або процентному вимірі за кожен придбаний літр пального;

- у разі втрати паливної картки її блокують за заявою підприємства-користувача. Кількість раніше оплаченого невикористаного за втраченою картою пального або сума коштів на умовному рахунку залишається і перейде на нову паливну картку [91, с. 54].

Останнім часом досить поширеним є варіант придбання палива за допомогою банківської платіжної картки. Спеціалізовані реєстратори розрахункових операцій на АЗС оснащені платіжними терміналами для авторизації банківських платіжних карток і друкування документа при їх використанні. Цей термінал може бути з'єднаним або об'єднаним з РРО. Банківська платіжна картка є розрахунковою. Вона не вимагає укладання договору із заправником, як при використанні паливних карток. Натомість водій складає авансовий звіт і надає чеки після розрахунку за пальне банківською платіжною картою.

Придбання паливно-мастильних матеріалів за готівку також супроводжується складанням звіту про використання коштів, виданих підзвітній особі з каси підприємства, з додаванням до авансового звіту касового чека АЗС. При цьому настає певна відповідальність за дотримання суворої розрахункової дисципліни: при використанні водієм для заправки автомобіля меншої суми, ніж йому було видано, він повинен відзвітуватися не пізніше наступного робочого дня після дня видачі грошей. У протилежному випадку — штраф 25 % від суми виданих під звіт і не повернутих вчасно коштів.

Якщо працівник не відзвітуватися до закінчення третього банківського дня після дня, у якому було придбано паливо, його буде оштрафовано ще на 15 %. У разі, коли водій звітує або повертає не використані гроші вже в наступному місяці, то з нього утримають ще й 15 % податку з доходів фізичних осіб на суму виданого авансу [13].

Якщо водій використав власні кошти, підприємство поверне йому витрати на пальне за складеними авансовим звітом і задокументує видачу готівки з каси видавчим касовим ордером. У бухгалтерському обліку придбання паливно-мастильних матеріалів за готівку відображається за схемою, наведеною у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

ОБЛІК ПРИДБАННЯ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ ЗА ГОТІВКУ

№ п/п	Зміст господарської операції	Сума, грн	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
01	02	03	04	05
1	Видано готівку під звіт	150	372	301
2	Оприбутковано паливно-мастильні матеріали	120	203	372
3	Відображено податковий кредит з ПДВ	24	641	372
4	Оприбутковано залишок готівки у касу	6	301	372

Для списання витрачених паливно-мастильних матеріалів з підзвітних осіб масу нафтопродуктів визначають на складі ще на етапі відпуску. Для цього дані щоденного їх витрачання переводять з об'ємних одиниць (літрів) в одиниці маси (кілограми) за середньою густиною. Середня густина є середньоарифметичною величиною вимірів, які проводяться під час зміни. Виміри густоти здійснюються комірником не менше трьох разів на добу, а комісією — не менше трьох разів на тиждень. Для обліку даних вимірів ведеться спеціальний журнал виміру нафтопродуктів у резервуарах.

Для реєстрації кількості виданих водіям паливно-мастильних матеріалів ведуть два документи: відомість обліку видачі нафтопродуктів (ф. № 38-нп) та подорожній лист вантажного або легкового автомобіля (ф. № 2-гн або ф. № 3). Матеріально відповідальна особа фіксує кількість відпущених паливно-мастильних матеріалів у відомості обліку їх видачі. Здійснення факту видачі — отримання нафтопродуктів засвідчує водій своїм підписом. У подорожньому листі матеріально відповідальна особа проставляє кількість заправленого палива й підписує його. Відомість складається матеріально відповідальною особою щоденно за датою відпуску й окремо за кожною маркою паливно-мастильних матеріалів.

Для цілей технічного обслуговування й ремонту транспортних засобів видача окремої марки паливно-мастильних матеріалів матеріально відповідальною особою здійснюється на підставі відомості обліку витрат паливно-мастильних матеріалів на технічне обслуговування і ремонт транспортних мір повної місткості (ф. № 43-нп). На кожен ма-

рку паливно-мастильних матеріалів складається окрема відомість. Відомості заповнюються протягом місяця. В кінці звітнього періоду їх підписує керівник ремонтної групи і матеріально відповідальна особа. До передавання в бухгалтерію відомості перевіряє диспетчер, затверджує керівник підприємства.

На інші виробничі потреби паливно-мастильні матеріали видаються за лімітно-забірними картками або вимогами.

Наприкінці місяця матеріально відповідальна особа складає звіт, в якому узагальнюється рух нафтопродуктів за усіма прибутковими та видатковими документами (ф. № 40-нп).

Аналітичний облік надходження та відпуску нафтопродуктів ведеться в накопичувальних відомостях за звітний період (місяць) на підставі перевірених первинних документів, отриманих від матеріально відповідальних осіб. Активною формою внутрішнього контролю на підприємствах автотранспорту є інвентаризація, що проводиться наприкінці місяця. Інвентаризація паливно-мастильних матеріалів є обов'язковою процедурою на кожному підприємстві. Облік інвентаризації паливно-мастильних матеріалів подібний до обліку інвентаризації виробничих запасів.

Інформація з накопичувальної відомості з урахуванням результатів інвентаризації заноситься в оборотну відомість кількісно-сумового обліку, яка складається за кожною з матеріально відповідальних осіб.

3.2. Облік використання паливно-мастильних матеріалів

Списання використаного палива відбувається на підставі подорожніх листів водія, які оформлюються тільки на один робочий день (зміну) за умови здавання попередніх. Подорожні листи можуть видаватися також на довший строк на підставі наказу про виїзд автотранспортного засобу до іншого міста.

Розрізняють подорожні листи для легкових та вантажних автомобілів:

- послуги легкових автомобілів автотранспортного підприємства оформлюються подорожніми листами службового легкового автомобіля (ф. № 3). Форму і порядок його використання встановлено інструкцією про порядок застосування подорожнього листа службового легкового автомобіля та обліку транспортної роботи, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 17.02. 98 року № 74 [27];

- послуги вантажних автомобілів територією України оформлюються подорожніми листами вантажного автомобіля (ф. № 2-тн).

Автотранспортні підприємства суворо слідкують за бланками подорожніх листів і видають їх лише затвердженій наказом (розпорядженням) по підприємству особі, яка відповідає за оформлення і видачу подорожніх листів водіям. Списують використані бланки подорожніх листів поквартально за актом, який затверджує керівник підприємства, з обов'язковим зазначенням кількості.

Реєстром аналітичного обліку подорожніх листів є спеціально передбачений для цього журнал диспетчера, в якому реєструється видача подорожніх листів за такими реквізитами: дата видачі; номер подорожнього листа; прізвище та ініціали водія; його підпис при одержанні подорожнього листа; дата повернення подорожнього листа; підпис відповідальної особи.

Обробка первинних облікових документів — подорожніх листів відбувається таким чином:

- після закінчення роботи водій подає подорожній лист уповноваженій особі (зазвичай— це механік) для підтвердження інформації про роботу автотранспортного засобу;
- механік або інша уповноважена особа заносить дані пробігу згідно зі спідометром та кількість палива у баку автомобіля.

Схему документообігу з обліку відпуску та використання паливно-мастильних матеріалів продовжує картка обліку витрати палива автомобіля, складена на підставі даних подорожнього листа. Далі заповнюється особиста картка водія та відомість витрати палива на виконану роботу. Узагальнення підсумкових даних облікових реєстрів з відпуску паливно-мастильних матеріалів відбувається у зведеній відомості обліку витрат паливно-мастильних матеріалів за автомобілями за місяць.

Інформація зведеної відомості є джерелом для проведення розрахунку техніко-економічних показників роботи автомобіля (пробіг, вантажообіг, кількість ходок, фактична та нормативна витрата палива). Особливого сенсу для ефективного управління автотранспортним підприємством набуває визначення фактичних витрат палива. Цей показник визначається за формулою:

$$V_{\text{ф}} = Z_{\text{п}} + П_{\text{в}} - Z_{\text{к}}, \quad (3.1)$$

де $V_{\text{ф}}$ — фактична витрата палива;

$Z_{\text{п}}$ — початковий залишок палива у баку при виїзді;

$П_{\text{в}}$ — паливо видане (кількість заправленого палива у бак автомобіля при виїзді);

$Z_{\text{к}}$ — залишок палива у баку при поверненні.

Для визначення нормативних витрат паливно-мастильних матеріалів користуються нормами витрат палива й мастильних матеріалів для автомобільного транспорту, затвердженими наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 року № 43 [36].

Цим нормативним документом передбачено також додаткові коефіцієнти, за допомогою яких можна змінити базові норми витрачання паливно-мастильних матеріалів за певних обставин, які впливають на коефіцієнт коригування базової лінійної норми списання паливно-мастильних матеріалів для автомобілів (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**ЧИННИКИ ВПЛИВУ НА СПИСАННЯ
ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ**

№ п/п	Впливовий чинник	Коефіцієнт коригування
01	02	03
1	Вік автомобіля понад 8 років	Збільшення базової норми до 5 % включно
2	Експлуатація автотранспортного засобу з 15 жовтня по 15 квітня	Збільшення базової норми: до 5 % при температурі навколишнього середовища від 0°C до -10°C; до 10 % — при температурі від -10°C до -20°C; до 15 % — від -20°C та нижче
3	Робота в гірській місцевості	Збільшення базової норми: до 5 % — при висоті над рівнем моря від 500 до 1500 метрів; до 10 % — від 1501 до 2000 метрів
4	Робота зі складним дорожнім планом	Збільшення базової норми до 10 %
5	Робота в умовах міста	Збільшення базової норми: до 5 % — при чисельності населення до 0,5 млн осіб; до 10 % — від 0,5 до 1 млн осіб; до 15 % — більш 1 млн осіб
6	Робота, що вимагає частих технологічних зупинок	Збільшення базової норми до 10 % при роботах, пов'язаних з навантаженням і розвантаженням, посадкою і висаджуванням пасажирів
7	Робота, що вимагають знижених швидкостей	Збільшення базової норми до 10 % при зниженні швидкості до 20 км/год. у задовільних дорожніх умовах (перевезення великогабаритних, вибухонебезпечних, скляних, крихких вантажів, при виконанні сільськогосподарських робіт, руху у колонах)
8	Робота у надважких дорожніх умовах	Збільшення базової норми до 35 % у період сезонного бездоріжжя, сніжних чи піщаних заметів, паводків та інших стихійних лих
9	Пробіг першої тисячі кілометрів	Для нових автомобілів і тих, які вийшли з капітального ремонту — збільшення базової норми до 10 %
10	Навчальний роз'їзний процес	Збільшення базової норми до 15 %

Закінчення табл. 3.4

№ п/п	Впливовий чинник	Коефіцієнт коригування
01	02	03
11	Використання кондиціонера при температурі навколишнього середовища + 30°C і вище	Збільшення базової норми до 5 -10 %
12	Погодинна робота	Збільшення базової норми до 10 % для вантажних (крім самоскидів) і вантажопасажирських автомобілів
13	Робота за межами приміської зони	Змінення базової норми залежно від покриття доріг: на дорогах з цементобетону, асфальтобетону, бруківки, мозаїки базову норму можна зменшити до 15 %; на дорогах з бітумінеральної суміші, дьогтебетону, щебеню (гравію) — збільшення базової норми до 5 %
14	Експлуатація міських автобусів не на постійних маршрутах	Зменшення базової норми до 10 % при використанні автотранспорту за замовленням чи з іншою метою

Можливе коригування базової норми витрачання паливно-мастильних матеріалів одночасно за кількома коефіцієнтами. У такому випадку розраховується сумарний коефіцієнт, що дорівнює сумі відповідних змінень (збільшення або зменшення норм списання пального).

Збільшення нормативних витрат палива дозволяється також при додатковому його споживанні:

- на міжгаражні роз'їзди і технічні потреби (технічні огляди, регульовальні роботи, присадку деталей двигунів і автомобіля після ремонту) — не більше 1 % від загальної кількості палива, спожитого підприємством;

- для запуску у холодний період року (температура навколишнього середовища нижче 0°C) — не більше 10 л палива на місяць на один газобалонний автомобіль;

- за потреби постійної роботи двигуна чи обігріву салону може бути додаткова витрата палива з розрахунка: одна година простою відповідає витраті палива за лінійною нормою на 5 км пробігу автомобіля (за тривалих простоїв автомобілів під навантаженням (розвантаженням) у пунктах, де за умовами пожежної безпеки заборонено виключати двигун), а також у зимовий і холодний час року з працюючим двигуном чи під час перевезення спеціальних вантажів, що мають потребу в постійному обігріві салону (кузова).

На автотранспортних підприємствах встановлюються наказом керівника конкретні величини коефіцієнтів у регламентованих Нормами

витрат палива й мастильних матеріалів для автомобільного транспорту межах і строк їх дії. Нерідко витрати палива, незважаючи на всі доступні коригування, перевищують нормативні.

У таких випадках наказом керівника затверджуються визначені дослідним шляхом витрати для певного автомобіля. У бухгалтерському обліку відображаються витрати палива, визначені дослідним шляхом; у податковому — тільки в межах базових норм, відкоригованих відповідно до нормативного акту № 43 [35]. Отже, в податковому обліку автотранспортні підприємства відносять паливо до валових затрат у межах норм. В момент списання паливно-мастильних матеріалів валові витрати у податковому обліку не відображаються.

При перевищенні норм витрат паливно-мастильних матеріалів доцільно здійснити контрольне випробування й зафіксувати контрольні витрати. Якщо контрольні витрати збігаються з нормами, то винен водій, тоді перевитрата палива здійснюється за його рахунок.

В бухгалтерському обліку списання палива у межах встановлених норм і відшкодування його нестачі з вини підзвітної особи здійснюється за схемою, наведеною у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

ОБЛІК СПИСАННЯ ПАЛИВО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Списано фактично	23, 92, 93	203
2	Списано перевитрату палива	947	203
3	Відображено нестачу на позабалансовому рахунку	072	—
4	Відкориговано та віднесено на витрати податковий кредит з ПДВ	947	641
5	Віднесено на винуватця суму перевитрати, що підлягає відшкодуванню	375	716
6	Списано нестачу з позабалансового рахунку	—	072
7	Відображено заборгованість перед бюджетом	716	642
8	Утримано суму перевитрати із заробітної плати працівника	661	375
9	Списано на фінансовий результат суму перевитрати	791	947
10	Списано на фінансовий результат суму отриманого відшкодування	716	791
11	Перераховано суму до бюджету	642	311

Вартість витрачання палива, котра не підтверджена документально, не може бути списана на собівартість. До собівартості продукції (робіт, послуг) включаються фактично витрачені паливно-мастильні матеріали у межах норм затрат для заправки вантажних і легкових автомобілів.

При перевитраті палива складається відомість зі вказівкою прізвиська водія, кількості й вартості понаднормативних витрат. Ступінь провини водія встановлюється спеціально затвердженою керівником підприємства комісією, про що складається спеціальний акт.

Матеріали розгляду разом з відомістю про витрати пального передаються керівнику для затвердження рішення про відшкодування вартості перевитрати палива. Відповідно до чинного законодавства, перевитрата паливно-мастильних матеріалів розглядається як нестача, що відшкодовується у встановленому порядку.

3.4. Облік запасних частин

Найбільш вагомими складовими, що впливають на організацію та ведення обліку запасних частин на автотранспортних підприємствах, є:

- шини й акумулятори;
- автомобілі, що їх підприємство купує для використання у складі запчастин.

Автомобільні шини та акумуляторні батареї, що придбано з автомобілем і враховано у ціні автомобіля та включено до його інвентарної вартості, обліковуються у складі основних засобів на субрахунку 105 «Транспортні засоби» і амортизуються.

Вартість автомобільних шин, акумуляторів, які купує підприємство для заміни, автомобілів для запчастин, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», включається до складу запасів і відображається в бухгалтерському обліку на субрахунку 207 «Запасні частини».

За дебетом цього субрахунка відображають залишок і надходження, за кредитом — витрачання, реалізацію та інше вибуття запасних частин, шин та акумуляторів. Аналітичний облік запасних частин ведуть за: місцями зберігання, типами й марками автомобілів, матеріально відповідальними особами. Також аналітичний облік шин та акумуляторів за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (знаходяться на складі); ті, що знаходяться у ремонті, та ті, що підлягають утилізації.

Тому на АТП до субрахунку 207 «Запасні частини» відкривають субрахунки другого порядку окремо для обліку вказаних видів запасних частин, наприклад:

207/1 «Автомобільні шини та акумулятори на складі»;

207/2 «Автомобільні шини та акумулятори в експлуатації (у підв'язних осіб)».

Відповідно до Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затвердженого наказом Міністерства транспорту України від 30.03.98 року № 102, операції із заміни на дорожніх транспортних засобах шин та акумуляторних батарей не належать до реконструкції, модернізації, технічного переозброєння та інших видів поліпшення [74]. Такі операції також не включено до переліку операцій з технічного обслуговування.

На кожну автошину, що надійшла на підприємство, оформляється окрема картка обліку пробігу (наробітку) пневматичної шини відповідно до експлуатаційних норм середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі (затверджені наказом Міністерства транспорту України від 20.05.06 року № 488) [25].

Картки обліку пробігу призначені для обліку пробігу шини з моменту придбання до моменту повного зношування і є підставою для заміни автомобільної шини. У кожній картці відповідальним за облік пробігу шин і відповідальним водієм вказуються тип, модель, торгова марка шини, її пробіг на дату встановлення, за місяць та з початку експлуатації, дати встановлення та списання, технічний стан, залишкова висота рисунка протектора тощо. Пробіг автошини за місяць розраховується на підставі дорожніх листів роботи автомобіля.

Експлуатаційні норми пневмашин застосовують при плануванні і прогнозуванні економічної діяльності підприємств; розробці тарифів на перевезення; складанні бізнес-планів; оцінюванні колісних транспортних засобів; визначенні підстави для списання зношених пневматичних шин; прогнозуванні експлуатаційної безпеки колісних транспортних засобів та обсягів утилізації зношених шин; контролю раціональності їх використання.

Аналітичний облік наявності та руху кожного виду шин ведеться на складі в картках складського обліку матеріалів (ф. № М-12). Операція заміни зношених автошин супроводжується оформленням відповідної накладної, дані якої є підставою для запису кількості виданих шин у картці складського обліку. Відпуск автошин зі складу здійснюється за вказаною накладною лише в обмін на здані автошини, які підлягають ремонту або списанню в утиль. До накладної додається картка автошини.

Списуються автомобільні шини залежно від міри зношеності або неможливості їх подальшої експлуатації у випадку, якщо їх фактичний пробіг досягає нормативів, встановлених Експлуатаційними нормами середнього ресурсу пневматичних шин [25]. Однак, якщо залишкова висота рисунка протектора шини на момент досягнення нею норми середнього ресурсу більше граничної висоти, передбаченої законодавством, можна ці шини експлуатувати і далі, але за умови, що їх технічний стан відповідає вимогам законодавства. Для України граничні значення висоти рисунка протектора пневматичних шин колісних транспортних засобів складають: 1,0 мм — для вантажних автомобілів, причепів й напівпричепів; 1,6 мм — для легкових автомобілів; 2,0 мм — для автобусів [25].

Якщо фактичні умови експлуатації відрізняються від нормальних, то можна коригувати норми експлуатації шин за формулою, передбаченою в Експлуатаційних нормах середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин [25]:

$$N = P_{\text{нв}} \times K1 \times K2 \times K3 \times K4 \times K5 \times K6, \quad (3.2)$$

де $P_{\text{нв}}$ — норма середнього ресурсу для нормальних умов експлуатації у тис. км (мото-годинах);

$K1$ — коефіцієнт коригування відповідно до дорожньо-кліматичних умов експлуатації;

$K2$ — коефіцієнт коригування відповідно до інтенсивності експлуатації пневматичних шин;

$K3$ — коефіцієнт коригування відповідно до тривалості експлуатації пневматичних шин;

$K4$ — коефіцієнт коригування щодо використання вантажопідйомності (пасажиромісткості);

$K5$ — коефіцієнт коригування для пневматичних шин автомобілів-тягачів, автопотягів, які постійно використовуються з причепами;

$K6$ — коефіцієнт коригування відповідно до співвідношення пробігу у місті до пробігу за межами міста.

Сумарне відсоткове зменшення скоригованих норм для фактичних умов експлуатації не повинно бути більше 25 %.

На окремі конструкції в експлуатаційній документації автомобільної шини виробник встановлює норми середнього ресурсу або гарантії. У такому разі на підприємстві застосовують саме ці норми.

За відсутності встановлених виробником норм експлуатації розробляють тимчасові норми середнього ресурсу відповідно до паспортних даних про шини:

- марка, модель, призначення, особливості конструкції автомобіля;
- розмір, модель, торгову марку, фірму-виробника, індекс навантаження й символ категорії швидкості пневматичної шини;
- особливості умов експлуатації шин;
- режими експлуатації;
- дорожньо-кліматичні умови;
- фактичний пробіг пневматичних шин до списання.

Розроблені провідними галузевими організаціями тимчасові норми експлуатації пневматичних шин не коригують.

Вибуття цього виду запасних частин здійснюється на підставі затвердженого керівником підприємства акта про списання автомобільних шин. В акті вказується причина виведення з експлуатації, висновок комісії про неможливість подальшої експлуатації або відновлення шини у випадку, якщо її пробіг не перевищив норми.

Експлуатаційні норми пробігу автошин затверджені наказом Мінтрансу від 08.12.97 року № 420 [99, с. 22] та від 20.05.06 року № 488

[24]. Якщо для моделей шин, які підприємство використовує на своїх транспортних засобах, експлуатаційні норми цими наказами не передбачено, то підприємство повинно звертатись письмово для підтвердження повної зношеності шин:

- до виробника таких шин (чи його офіційного посередника) з метою отримання технічних характеристик шин, на підставі яких можна визначити міру їх зношеності;

- до державного підприємства «Державний автотранспортний науково-дослідний і проєктний інститут» (адреса: 03113, м. Київ, проспект Перемоги, 57), яке надає послуги щодо науково-технічної експертизи з питань втрати споживчих властивостей пневматичних шин [99, с. 22]. При проведенні такої експертизи здійснюється ідентифікація шини, встановлюється причина втрати їх споживчих властивостей, надається висновок щодо придатності шини для подальшої експлуатації; визначається, який ресурс шини використано до втрати нею споживчих властивостей.

Особливістю обліку вибуття шини з експлуатації є те, що у випадку списання до пробігу нею відстані, меншої за передбачену в експлуатаційних нормах середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, коригують податковий кредит з ПДВ методом «червоне сторно» і списують ці видатки на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Первинний облік оприбуткування акумуляторів починається на складі, де кожному з них привласнюється порядковий номер і заводиться картка.

Видача акумулятора зі складу можлива за одним із двох випадків:

- 1) в обмін на знятий;

- 2) за наявності акта, що підтверджує непридатність подальшої експлуатації акумулятора.

В момент видачі акумулятора зі складу в обліковій картці вказуються: дату видачі, номер автомобіля, для якого видано акумулятор, номер документа, на підставі якого здійснено відпуск. При встановленні акумулятора на автомобіль його виключають з оборотного фонду і враховують на особовій картці автомобіля. Замість нього під тим самим номером обліковується акумулятор, знятий з автомобіля.

Окремо ведеться облік акумуляторних батарей. Норми їх використання документально викладено в експлуатаційних нормах середнього ресурсу акумуляторних свинцевих батарей колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 20.05.06 року № 489 [24].

За відсутності таких норм розробляють тимчасові норми використання акумуляторних свинцевих батарей за аналогією з експлуатацією автомобільних шин. Акумуляторні батареї списують на підставі затвердженого керівником підприємства акта: після терміну їх експлуатації; за неможливості подальшої експлуатації та відновлення.

Окрім особливостей обліку надходження та списання автомобільних шин і акумуляторних батарей, існують також особливості їх утилізації при вибутті, пов'язані з необхідністю звітування перед управлінням екологічної безпеки. Відпрацьовані запасні частини включені до Переліку окремих видів відходів як вторинна сировина, збирання і заготівля яких підлягають ліцензуванню. Отже, для самостійної утилізації автомобільних шин та акумуляторних батарей необхідна ліцензія (постанова КМУ від 28.02.01 року № 183 [96; 99]).

В бухгалтерському обліку оприбуткування та рух автомобільних шин і акумуляторів відображається за схемою, наведеною в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

**СХЕМА БУХГАЛТЕРСЬКИХ ПРОВЕДЕНЬ З ОПРИБУТКУВАННЯ
ТА РУХУ АВТОМОБІЛЬНИХ ШИН І АКУМУЛЯТОРІВ**

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Оприбутковано автошини та акумулятор	207/1	631
2	Визначено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Сплатена вартість придбаних шин та акумулятора	631	311
4	Передано шини та акумулятор в експлуатацію	207/2	207/1
5	Повернено з експлуатації на склад старі шини та акумулятор, які підлягають відновленню (ремонт)	207/1	207/2
6	Здійснено відновлення шин та акумулятора	207/1	631
7	Визначено із суми відновлення податковий кредит з ПДВ	641	631
8	Сплатено послуги з відновлення шин та акумулятора	631	311
9	Передано шини та акумулятор в експлуатацію	207/2	207/1
10	Складено акт про списання непридатних до експлуатації автошин та акумулятора	23, 91, 92, 93, 94	207/2
11	Оплачено послуги спеціалізованого підприємства за утилізацію автошин та акумулятора	371	311
12	Визначено податковий кредит з ПДВ у сумі послуг спеціалізованого підприємства з утилізації	641	644
13	Складено акт про здійснення послуг	23, 91, 92, 93, 94	685
14	Списано податковий кредит	644	685
15	Проведено взаємозалік заборгованостей	685	371

Для автотранспортних підприємств більш прийнятним є варіант здавання відпрацьованих запасних частин спеціалізованим організаціям на підставі укладення відповідного договору про утилізацію. Процес утилізації супроводжується оформленням актів і довідок про здавання автомобільних акумуляторів і шин установленого зразка.

Вказані документи складаються в трьох примірниках, один з яких надається управлінню екологічної безпеки, два інших залишаються відповідно у здавальника (автотранспортне підприємство) та приймальника (підприємство з утилізації чи пункт приймання вторинної сировини).

При відображенні у податковому обліку керуються статтею 5.9 Закону «Про оподаткування прибутку підприємств», згідно з якою шини та акумулятори включають до складу валових витрат за першою подією, після чого — до перерахунка і фактично відносять до валових витрат після списання [15]. Досить часто для автопідприємств є вигідним придбання автомобілів на запасні частини. Однією з особливостей такого придбання є те, що такий автомобіль не потрібно реєструвати в органах ДАІ, а також сплачувати податок з власників транспортних засобів.

Для документального оформлення операції придбання застосовують акт приймання, в якому вказують, що цей автомобіль не придатний до експлуатації і придбаний з метою розбирання на запчастини. Окрім того, в акті приймання комісією з залученням фахівців наводиться перелік запчастин і можливість їх використання на певному автотранспортному підприємстві.

В бухгалтерському обліку такий автомобіль відображається на рахунка 20 «Виробничі запаси», субрахунок 209 «Інші матеріали», як це показано у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

ОБЛІК ПРИДБАННЯ ЛЕГКОВОГО АВТОМОБІЛЯ НА ЗАПЧАСТИНИ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Оприбутковано призначений на запчастини легковий автомобіль, що не підлягає відновленню	209	631
2	Оплачено вартість автомобіля	631	311
3	Перераховано попередню оплату за доставку автомобіля	371	311
4	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	644
5	Вартість доставки віднесено на вартість запчастин	209	685
6	Списано суму податкового кредиту з ПДВ	644	685
7	Відображено взаємозалік заборгованостей	685	371

Закінчення табл. 3.7

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
8	Визначено та сплачено збір на обов'язкове пенсійне страхування	209 651	651 311
9	Визначено та сплачено суму страхових платежів зі страхування ризиків доставки	209 655	655 311
10	Нараховано заробітну плату працівникам за розбирання автомобіля на запчастини	23	661
11	Нараховано відрахування на заробітну плату	23	65
12	Списано виробничі запаси та МШП, використані при розбиранні автомобіля	23	20,22
13	Нараховано амортизацію устаткування, використаного при розбиранні автомобіля	23	131
14	Сума витрат, пов'язаних з розбиранням автомобіля, відноситься до вартості придбаних запчастин	209	23
15	Оприбутковано запасні частини, придатні для подальшого використання, за справедливою вартістю	207	209
16	Оприбутковано металобрухт	209	209
17	Списано перевищення первісної вартості над чистою вартістю реалізації	946	209
18	Доходи від здавання цінностей, що залишилися, на металобрухт	361	712
19	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641
20	Списано доходи на фінансовий результат	712	791
21	Списано вартість матеріальних цінностей, що були передані на металобрухт	943	209
22	Списано витрати на фінансовий результат	791	943
23	Відображено прибуток (збиток) від операцій	791 791	946 441

Питання для контролю знань

1. Які способи заправлення автомобільного транспорту впливають на організацію обліку та відображення операцій з придбання паливно-мастильних матеріалів?
2. Наведіть порядок документального оформлення та приймання нафтопродуктів на автотранспортних підприємствах.
3. Наведіть порядок документального оформлення та обліку запасів у місцях зберігання на автотранспортних підприємствах.

4. Наведіть порядок аналітичного обліку та звітності з прийняття і відпуску нафтопродуктів на автотранспортних підприємствах.
5. Що є підставою для відображення руху нафтопродуктів у бухгалтерському обліку?
6. Дайте характеристику рахунків і субрахунків бухгалтерського обліку наявності та руху палива, яке купується для експлуатації транспортних засобів.
7. Які особливості має податковий облік з оприбуткування паливно-мастильних матеріалів для вантажних та легкових автомобілів?
8. Наведіть схему відображення в бухгалтерському обліку придбання паливно-мастильних матеріалів за безготівковим розрахунком.
9. Яка особливість відображення в обліку талонів на паливно-мастильні матеріали?
10. Що є підставою для списання з підзвіту матеріально відповідальної особи вартості нафтопродуктів?
11. Наведіть схеми відображення в обліку паливних карток.
12. Наведіть схеми відображення в бухгалтерському обліку придбання паливно-мастильних матеріалів за готівку.
13. Назвіть реєстр аналітичного обліку надходження та відпуску нафтопродуктів.
14. Наведіть схеми відображення в бухгалтерському обліку списання палива у межах встановлених норм і відшкодування його нестачі з вини підзвітної особи.
15. Назвіть складові впливу на організацію та ведення обліку запасних частин на автотранспортних підприємствах.
16. Наведіть схеми відображення в бухгалтерському обліку оприбуткування та руху автомобільних шин і акумуляторів.
17. Наведіть схему відображення в бухгалтерському обліку придбання легкового автомобіля на запчастини.
18. Наведіть схему документального супроводження процесу утилізації автомобільних акумуляторів і шин.
19. Назвіть особливості обліку надходження та списання автомобільних шин і акумуляторних батарей.
20. Наведіть характеристику картки обліку пробігу шини.
21. Назвіть особливість обліку вибуття шини з експлуатації.
22. Наведіть формулу коригування норми експлуатації шин.
23. Назвіть реєстри аналітичного обліку наявності та руху шин.

РОЗДІЛ 4

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ

4.1. Документальне оформлення та облік реалізації послуг з вантажних перевезень

Перевезення вантажів регламентується Законом України «Про автотранспорт» [5] та Правилами перевезення вантажів автомобільним транспортом, затвердженими наказом Міністерства транспорту від 14.10.97 року № 363 [80]. Відповідно до вимог цих законодавчо-нормативних чинників для виконання послуги укладається у письмовій формі договір автоперевезення (для одного або кількох перевезень). Перевізник та відправник вантажу за необхідності для здійснення систематичних перевезень можуть укласти довгостроковий договір.

При укладанні договору слід передбачити такі основні реквізити: найменування та місцезнаходження сторін; найменування та кількість вантажу, його пакування; умови та термін перевезення; місце та час навантаження і розвантаження; вартість перевезення; інші умови, узгоджені сторонами.

В договорі також передбачається, що у разі пошкодження або псування вантажу, часткової чи повної його втрати або несвоєчасності доставки за договором про перевезення вантажу автомобільним транспортом, замовник, згідно з законодавством, має право отримати компенсацію.

Відповідно до Правил перевезення вантажів автомобільним транспортом [80] у договорі повинні бути вказані обов'язки та права замовника та перевізника. Так, замовник за договором про перевезення вантажу зобов'язаний:

- забезпечити своєчасне та повне оформлення документів на перевезення вантажу;
- утримувати власні під'їзні шляхи до вантажних пунктів, вантажні майданчики, рампи тощо у стані, що відповідає вимогам законодавства з питань охорони праці, техніки безпеки та безпеки руху;
- здійснювати вантажні операції, закріплення, накриття ув'язування та пломбування вантажу, зняття кріплень і покриттів та очищення транспортного засобу від залишків вантажу;
- забезпечувати вимоги законодавства з питань охорони праці та техніки безпеки при вантажних операціях.

Окрім обов'язків замовника, у договорі фіксують, що при здійсненні перевезень вантажу автомобільний перевізник має право:

- ◆ відмовитися від приймання вантажу для перевезення, якщо замовником не підготовлений вантаж чи необхідні документи або внесені без попереднього узгодження з ним зміни до реквізитів цих документів;

- ◆ відмовитися від перевезення вантажу, якщо замовник подав до перевезень вантаж, не передбачений договором про перевезення, пакування вантажу не відповідає встановленим законодавством вимогам, ушкоджено тару або нечітким відтиском пломби тощо;

- ◆ одержувати відшкодування від замовника, якщо транспортний засіб було пошкоджено під час вантажних робіт або під час перевезення вантажу з вини замовника.

При укладанні договору про надання послуг з перевезення, а також безпосередньо при здійсненні перевезення вантажу автомобільним транспортом перевізник зобов'язаний:

- передбачати для свого персоналу встановлені законодавством умови праці та відпочинку;

- забезпечити виконання умов договору про перевезенні вантажу автомобільним транспортом у межах, визначених договором та законодавством;

- забезпечити збереження вантажу, прийнятого до перевезення, до передавання вантажовласнику (уповноваженій ним особі) у пункті призначення;

- відшкодувати замовнику збитки за пошкодження або псування вантажу, часткову чи повну його втрату, а також збитки, завдані внаслідок несвоєчасної доставки вантажу.

Відповідно до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 14 липня 1997 року № 363 зі змінами і доповненнями [80], підставою для проведення розрахунків за виконані послуги є належним чином оформлені подорожні листи разом з товарно-транспортними накладними, а у випадку використання автомобіля, робота якого оплачується, виходячи з часу його роботи у замовника, — тільки подорожні листи.

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

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

Перевезення вантажів супроводжується складанням товарно-транспортних накладних, квитанцій тощо, котрі оформляються відповідником вантажу. Підприємство автоперевізник виписує подорожній лист.

Важливими первинними документами, на підставі яких ведеться бухгалтерський облік, є товарно-транспортні накладні (п. 1 Правил № 363, затверджених наказом Мінтрансу від 14.10.97 р.) [80].

Товарно-транспортна накладна (ТТН) оформляється окремо на кожну поїздку автомобіля і для кожного вантажоодержувача. Наказом Мінстату та Мінтрансу України від 07.08.96 року № 222/253 була прийнята Інструкція з документального оформлення транспортних послуг [96, с. 22]. Нині вказана інструкція втратила чинність, однак на практиці при оформленні транспортної документації все ще керуються п. 2.4 Інструкції, котрий передбачає складання товарно-транспортної накладної. Виписують її на кожну партію вантажу в чотирьох примірниках. При цьому, усі чотири екземпляри накладної завіряються підписами і печатками вантажовідправника. Перший примірник залишається у вантажовідправника і є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей.

Другий, третій і четвертий передають водію-перевізнику, котрий діє таким чином:

- другий примірник є підставою для оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, тому водій-перевізник видає його вантажоодержувачу;
- третій і четвертий примірники, завірені підписами і печатками вантажоодержувача, водій повертає підприємству-перевізнику.

Після цього перевізник надсилає третій примірник товарно-транспортної накладної замовнику автотранспорту для оплати за перевезення вантажу.

Четвертий примірник додається до подорожнього листа і є підставою для обліку виконання транспортних послуг і нарахування заробітної плати водію.

Оформлення однієї товарно-транспортної накладної на весь обсяг вантажу, перевезеного автомобілем за зміну, можливе у разі перевезення однорідних вантажів від вантажовідправника за адресою вантажоодержувача на одну і ту саму відстань за умови забезпечення цілісності вантажу.

При цьому, вантажовідправник оформлює проміжні поїздки і видає водію автомобіля талон на кожну окрему поїздку. Реквізити талона повинні містити відомості, що визначають кількість перевезеного вантажу, час роботи автомобіля і його простою за кожну поїздку, а також інші показники, необхідні для їх занесення в товарно-транспортну накладну.

Якщо підприємство перевозить значну кількість невеликих за обсягами вантажів, то оформляється загальна товарно-транспортна накладна на весь вантаж. Окремо як додаток до неї складаються вантаж-

ні декларації на кожен перевезений вантаж. Форму декларації перевізники розробляють самостійно. В листі Держкомпідприємництва від 14.09.07 року № 6951 [86, с. 5] вказується, що замість ТТН установленої форми автотранспортні підприємства можуть використовувати ТТН самостійно розробленої форми.

Крім оформлення вантажних декларацій, на практиці перевізник і замовник застосовують такий документообіг:

- ◆ при безготівковій формі розрахунків сторони укладають договір, а після надання послуг складають акт їх приймання-передавання;

- ◆ при готівкових розрахунках перевізник видає замовнику чек РРО чи квитанцію до прибуткового касового ордера;

- ◆ перевізник видає замовнику податкову накладну.

Документальне оформлення перевезень вантажними автомобілями особистих речей громадян на їх замовлення здійснюється за подорожнім листом з доданням до нього квитанції (прибуткового касового ордера) про оплату транспортних послуг.

Надання послуг легковим автомобілем оформлюється подорожнім листом службового легкового автомобіля типової форми № 3. Форму і порядок використання подорожного листа встановлено Інструкцією про порядок застосування подорожного листа службового легкового автомобіля та обліку транспортної роботи, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 17.02.98 р. № 74 [27]. Застосування будь-яких інших форм подорожніх листів для обліку роботи службових легкових автомобілів не допускається.

Оформлений належним чином за затвердженою формою подорожній лист є підставою для:

- обліку транспортної роботи і списання використаного пального на загальний пробіг службових легкових автомобілів автоперевізника;

- взаємних розрахунків між перевізником і замовником за надання транспортних послуг.

При виїзді автомобіля з гаража перевізники зобов'язані видати водію заповнений подорожній лист. Ця вимога стосується усіх підприємств-перевізників — як тих, що експлуатують власні легкові автомобілі, так і таких, що орендують транспортні засоби. Подорожній лист оформлюють тільки на один робочий день або зміну і видають за умови, що водій здав подорожній лист за попередній робочий день. На більший строк подорожній лист можна видати тільки у випадку транспортного обслуговування в міжміському сполученні понад одну добу, обов'язково оформивши це наказом або розпорядженням перевізника.

Залежно від маршруту — по Україні чи за її межі, — для первинного обліку обсягів перевезених вантажів і транспортної роботи вантажного автомобіля, а також для виконання розрахунків між перевіз-

ником і замовником автомобільного транспорту передбачено дві типові форми подорожнього листа:

- ◆ подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні — типова форма № 1 (міжнародна). Його видають на час відрядження автомобіля і водія для перевезення вантажу в міжнародному сполученні згідно з наказом або розпорядженням перевізника;

- ◆ подорожній лист вантажного автомобіля — типова форма № 2 (у межах України).

Облік обсягів перевезень у тоннах і тонно-кілометрах ведуть у подорожніх листах на підставі товарно-транспортних накладних незалежно від форми оплати транспортних послуг. Однак форма оплати — відрядна, погодинна, — впливає на оформлення реквізитів документа. При погодинній оплаті транспортних послуг на лицьовому боці подорожнього листа у верхньому правому кутку проставляють штамп «Погодинна». До такого подорожнього листа додають два екземпляри талона замовника для кожного із замовників. Талони є підставою для розрахунків між перевізником і замовником автотранспорту.

Окрім того, за умови використання автомобіля з погодинною формою оплати транспортних послуг до подорожнього листа вантажного автомобіля додають товарно-транспортну накладну і талон замовника типової форми № 1-ТЗ, котрі є підставою:

- товарно-транспортна накладна — для визначення обсягів вантажних перевезень (у тоннах і тонно-кілометрах) і включення їх до подорожнього листа;

- талон замовника — для розрахунків перевізника із замовником автомобільного транспорту за виконані транспортні послуги.

Міжміські вантажні перевезення оформляються двома документами:

- ◆ подорожній лист;
- ◆ маршрутний лист.

При міжміських перевезеннях подорожній лист заповнюється за звичайними реквізитами. Однак до подорожніх листів не можна включати обсяги вантажних перевезень (у тоннах і тонно-кілометрах), які не підтверджені товарно-транспортною накладною. Отже, до подорожнього листа повинна додаватися товарно-транспортна накладна.

В автотранспортних підприємствах застосовується журнал для обліку та контролю за рухом подорожніх листів, що видаються водіям. Здавання подорожнього листа водієм диспетчер підтверджує підписом у книзі обліку.

У маршрутному листі вказуються пункти маршруту, дата і час їх проходження, графік руху, пункти відпочинку водіїв, а також інші умови пересування автотранспорту, передбачені договором між перевізником і замовником.

Реалізація послуг з перевезення вантажів супроводжується одержанням певних доходів, до яких включають нарахування:

- ◆ за тарифами за виконані перевезення вантажів;
- ◆ за порожній пробіг автомобілів до пункту першого завантаження або від пункту останнього розвантаження;
- ◆ за додатковий простій автомобілів, пов'язаний із зважуванням, заїздом та переважуванням вантажів;
- ◆ у вигляді стягнень із замовників за пробіг автомобілів, викликаний нездійсненим прийомом або здаванням вантажу.

У бухгалтерії автотранспортних підприємств дохід від реалізації послуг з перевезення вантажів відображається на субрахунку 703 «Доходи від реалізації наданих послуг» (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

ОБЛІК НАДАННЯ ПОСЛУГ З АВТОПЕРЕВЕЗЕНЬ ВАНТАЖІВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Надано замовникам послуги з перевезення вантажів	361	703
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
3	Отримано оплату за надані послуги з перевезення вантажу	311	361

При наданні послуг з перевезення вантажів можливі різні витрати, штрафи, інші нарахування, котрі відображаються в обліку автотранспортних підприємств на субрахунку 715 «Отримані штрафи, пені, неустойки»:

- за пробіг автомобілів, викликаний нездійсненим прийомом або здаванням вантажу;
- за простій автомобілів з вини замовника;
- за відмову від оформлення або неправильне оформлення подорожніх листів та товаротранспортних накладних;
- за невиконання встановленого договором обсягу перевезень з боку замовника;
- за неподання вантажу до перевезень тощо.

Стягнення суми понесених витрат та штрафів, що підлягають сплаті за порушення умов договору може бути проведено безпосередньо замовником або через арбітражний суд. У бухгалтерському обліку автотранспортного підприємства такі нарахування і надходження відображаються за схемою, наведеною в табл. 4.2 [94, с. 175].

Відображення в бухгалтерському обліку надання послуг з міжнародних перевезень відбувається за схемою, наведеною в табл. 4.3. Певні особливості має нарахування суми зобов'язань з ПДВ. Це пов'язане

не з тим, що на території інших держав перевезення оподатковуються податком на додану вартість (ПДВ) за нульовою ставкою.

Таблиця 4.2

ОБЛІК ОДЕРЖАНИХ КОМПЕНСАЦІЙ І ШТРАФІВ ПРИ ПОРУШЕННІ ЗАМОВНИКОМ ДОГОВІРНИХ УМОВ АВТОПЕРЕВЕЗЕННЯ ВАНТАЖІВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Нарахована сума стягнень	361	703
2	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	703	641
3	Нарахована сума визнаних штрафних санкцій	361 715	715 791
4	Отримано відшкодування понесених витрат від підприємства-замовника	311 (301)	361
5	Отримано суму штрафних санкцій	311 (301)	361

Для того, щоб правильно відобразити в обліку оподаткування ПДВ, вартість наданих транспортних послуг поділяють на:

- транспортні послуги на території України;
- транспортні послуги за межами України.

Таблиця 4.3

ВІДОБРАЖЕННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ АВТОТРАНСПОРТНОГО ПІДПРИЄМСТВА ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ПЕРЕВЕЗЕНЬ НА ОСНОВІ БАРТЕРНОГО ДОГОВОРУ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Отримано матеріали від підприємства-замовника	201	631
2	Нараховано податковий кредит щодо ПДВ	641	631
3	Відображено надання послуги з транспортування вантажу	361	703
4	Списано суму нарахованих податкових зобов'язань	703	641
5	Списано витрати на виконання послуги	903	23
6	Списано на фінансовий результат: собівартість дохід	791 703	903 791
7	Відображено зарахування заборгованостей	631	361

Розподіл відбувається шляхом визначення частки відстані пересування вантажу по Україні (%) і за її межами (%). Після такого розподілу визначають:

- ◆ вартість перевезеного по Україні вантажу (вся вартість вантажу помножена на % його пересування по Україні);
- ◆ суму ПДВ від вартості перевезеного по Україні вантажу;
- ◆ суму наданих послуг з міжнародного перевезення вантажу з урахуванням ПДВ (додають суму ПДВ до усієї вартості перевезеного вантажу). Визначену таким чином суму відображають за дебетом рахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» і кредитом рахунка 703 «Доходи від реалізації наданих послуг».

Автотранспортні підприємства можуть здійснювати вантажні перевезення в межах бартерного договору. В таких випадках у бухгалтерському обліку операції будуть відображатись дещо в зміненому варіанті (табл. 4.3) [94, с. 174].

4.2. Облік надання послуг з пасажирських перевезень

При організації пасажирських перевезень керуються Правилами надання послуг пасажирського автомобільного транспорту, затвердженими постановою КМУ від 18 лютого 1997 року № 176 [79], згідно з якими ці послуги поділяються на автобусні й таксомоторні.

Автобусні перевезення — це переміщення людей і багажу за допомогою автобусів, до яких належать:

- міські (перевезення за маршрутами в межах території міста, іншого населеного пункту);
- приміські (перевезення за маршрутами довжиною до 50 км, незалежно від адміністративно-територіального поділу, крім міських маршрутів);
- міжміські (до них належать внутрішньо-обласні перевезення за маршрутами, довжина яких перевищує 50 км і які проходять у межах Автономної Республіки Крим, області, та міжобласні перевезення за маршрутами, довжина яких перевищує 50 км і які виходять за межі Автономної Республіки Крим, області);
- ◆ міжнародні (перевезення за маршрутами, що виходять за межі державного кордону України);
- ◆ туристичні (перевезення пасажирів за завчасно визначеними маршрутами з туристичною метою);
- ◆ на замовлення (перевезення на погоджених перевізником і замовником умовах за визначеним ними маршрутом);
- ◆ вантажопасажирські (перевезення пасажирів із вантажем вантажопасажирськими автомобілями можуть виконуватися на замовлення

або за встановленими маршрутами. Вимоги щодо організації таких перевезень встановлюються Міністерством транспорту України).

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

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

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

Таксомоторні перевезення — це перевезення пасажирів і багажу в таксі.

Питання організації маршрутів, організації автобусних і маршрутних таксомоторних перевезень, укладення договорів про організацію перевезень регулюються Порядком і умовами організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом, затвердженим Наказом Міністерства транспорту України від 21 січня 1998 року № 21 [75].

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

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

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

Підставою для здійснення пасажирських перевезень є такі документи:

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

— довгостроковий договір про перевезення організованих груп дітей, зразок якого затверджено наказом Міністерства транспорту й Міністерства освіти України від 10 грудня 1997 року № 431/7;

— договір разового перевезення організованих груп дітей у формі замовлення, зразок якого затверджено наказом Міністерства транспорту й Міністерства освіти від 9 січня 1998 року № 4/8;

— дозвіл на перевезення організованих груп дітей, зразок якого затверджено наказом Міністерства транспорту й Міністерства освіти від 9 січня 1998 року № 5/9;

— зовнішньоекономічний договір про спільну діяльність, пов'язану з міжнародними регулярними перевезеннями пасажирів, або договір про міжнародні нерегулярні та маятникові автомобільні перевезення пасажирів;

— довгостроковий договір на перевезення туристів, зразок якого затверджено наказом Міністерства транспорту і Державного комітету туризму України від 10 грудня 1997 року № 433/5;

— договір разового перевезення туристів, зразок якого затверджено наказом Міністерства транспорту і Державного комітету туризму від 9 січня 1998 року № 6/4;

— договір про спільну діяльність, пов'язану з обслуговуванням пасажирів автомобільним транспортом.

Тарифи на перевезення пасажирів у міському транспорті регулюються відповідними нормативними актами органів виконавчої влади. До плати за проїзд не включається страховий платіж із пасажирів на страхування від нещасних випадків на транспорті та ПДВ. Плата за перевезення багажу, допущеного до транспортування, встановлюється за кожне місце залежно від відстані.

Одиницею виміру пасажирських перевезень є поїздка пасажирів. Право громадянина на користування автомобільним транспортом і на перевезення за плату багажу на міських (у тому числі маршрутних таксомоторних), приміських і міжміських маршрутах посвідчується квитком (талоном).

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

Питання зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах регулюються Інструкцією про порядок постачання, зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах і таксомоторах, контролю й обліку виручки від перевезення пасажирів і балансу, затвердженою наказом Міністерства автомобільного транспорту України від 2 січня 1984 року [29].

Квитки, відповідно до Інструкції № 1, обліковуються на рахунку 201 «Сировина і матеріали» за фактичною вартістю їх придбання і водночас у кількісному вимірі за їхньою номінальною вартістю — на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

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

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

ня, відпуску, реалізації квитків, мають вказуватись кількість, серії і номери квитків за кожним видом і номінальною вартістю окремо.

Законом України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» [20] встановлено, що підприємства, установи та організації всіх форм власності та громадяни — суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють розрахунки зі споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування й послуг за готівку, зобов'язані провадити розрахунки зі споживачами через належним чином оформлені реєстратори розрахункових операцій.

Відповідно до Переліку окремих форм діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг, специфіка яких дозволяє здійснювати розрахунки зі споживачами без застосування електронних контрольно-касових апаратів з використанням товарно-касових книг, затвердженого наказом Міністерства економіки України від 12 березня 1998 року № 24 [94, с. 188], надання послуг населенню з видачею талонів і квитків (з нанесеними друкарським способом серією, номером і номінальною вартістю) у пасажирському транспорті міського, приміського і міжміського сполучення може здійснюватися з використанням товарно-касових книг. При цьому, згідно з роз'ясненнями Міністерством економіки України ця норма діє при оплаті проїзду безпосередньо в салонах автобусів приміського й міжміського сполучення.

У бухгалтерському обліку операції з пасажирських перевезень відображаються за схемою, показаною у табл. 4.4 [94, с. 177].

Таблиця 4.4

ОБЛІК ПЕРЕВЕЗЕННЯ ПАСАЖИРІВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Оприбутковано отримані бланки квитків за фактичною вартістю	201	631
2	Отримані бланки відображено за номінальною вартістю на забалансовому рахунку	081 / Квитки на складі	
3	Відображено податковий кредит щодо ПДВ (якщо на підприємство не поширюється пільга щодо ПДВ)	641	631
4	Оплачено рахунок постачальника бланків	631	311
5	Квитки видано у підзвіт кондуктору (водієві)	083 / Квитки, видані під звіт	081 / Квитки на складі

Закінчення табл. 4.4

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
6	Здано виручку від реалізації квитків до каси підприємства	301	703
7	Відображено зобов'язання щодо ПДВ (якщо на підприємство не поширюється пільга щодо ПДВ)	703	641
8	Списано витрати, пов'язані з наданням послуг із перевезення	23	803, 811, 821, 822, 823
9	Відображено фактичну собівартість витрат	903	23
10	Списано фактичну собівартість на фінансові результати	791	903
11	Відображено результат від реалізації (списано дохід)	703	791
12	Страховій компанії нарахована сума страхових платежів	704 791	685 704
13	Страховій компанії перераховано суму страхових платежів	685	311
14	Отримано дотації з місцевого бюджету в рахунок відшкодування збитків підприємства транспорту	311 48	48 703
15	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ на відповідну суму податку	703	641
16	Квитки, списані з підзвіту водія (кондуктора)		08 / Квитки, видані під звіт

Оплата проїзду у мікроавтобусах і автобусах підприємств транспорту і громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, що надають платні послуги на маршрутних таксомоторних перевезеннях пасажирів на міських маршрутах на підставі угод між перевізниками і місцевими органами влади, проводиться за квитками, форма яких встановлена Міністерством транспорту України і відповідає вимогам наказу № 24. Такі роз'яснення надані Міністерством економіки України від 26 січня 1999 року № 55-24/61, Міністерством транспорту України від 26 січня 1999 року № 6/25-4-114 і ДПА України від 26 січня 1999 року № 581/5/23-3116 і погоджені з Державним комітетом з питань розвитку підприємництва [94, с. 189].

Реалізація квитків на автобусних станціях проводиться через спеціалізовані РРО. Ними ж роздруковується відомість реалізації квитків,

де зазначається дата, номер рейсу, кількість реалізованих квитків, сума виручки, сума страхових платежів та інше. Один примірник відомості видається водію і є підставою для включення до доходів АТП, а другий примірник відомості залишається на автостанції і є підставою для перерахування коштів до АТП.

Бланками суворого обліку є квитково-облікові листи форми 11-АП (застосовуються в міському й приміському сполученні) і 12-АП (застосовуються в міжміському сполученні), котрі складаються водіями і кондукторами для обліку квитків і виручки.

Квитково-облікові листи як форма звітності на підприємствах транспорту, що надають послуги з перевезення пасажирів, введено в дію Наказом МТУ «Затвердження форм квитково-облікових листів» від 24 квітня 1996 року № 133. Роз'яснення з цього приводу надано в листі ДПАУ «Про надання роз'яснень щодо застосування квитково-облікових листів на пасажирському транспорті» від 5 липня 1999 року № 8083/7/23-303 [93], в якому, зокрема, зазначено, що такі листи можуть використовуватися тільки на підприємствах Міністерства транспорту [94, с. 190].

Перевезення пасажирів на замовлення оформляється нарядом-довідкою, до якої на підставі заявки замовника заносяться усі дані про маршрут. Маршрут, відстань і час фактичного надання послуги з перевезення пасажирів підтверджує замовник своїм підписом і печаткою. Тарифи на перевезення заздалегідь розробляються, затверджуються підприємством самостійно на підставі калькуляцій і погоджуються із замовником. Для розрахунків за надані послуги на підставі завірених замовником нарядів-довідок виписуються рахунки-фактури і податкові накладні.

Окремі особливості, що впливають на організацію обліку, мають міжнародні перевезення пасажирів:

- суб'єкти підприємництва у своїй діяльності керуються Правилами надання послуг пасажирського автомобільного транспорту, затвердженими Наказом МТУ від 18 лютого 1997 року № 176 [79], Конвенцією про міжнародні автомобільні перевезення пасажирів і багажу, підписаною 9 жовтня 1997 року і ратифікованою 8 квітня 1999 року відповідно до Закону України від 8 квітня 1999 року № 581-XIV [31];

- операції з надання таких послуг підлягають ліцензуванню (з 1 квітня 2001 року ліцензуванню підлягають усі пасажирські автоперевезення);

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

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

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

- між пунктами за межами митного кордону України. При цьому слід враховувати, що у разі, якщо надання зазначених транспортних послуг здійснюється у вигляді брокерських, агентських або комісійних операцій з транспортними квитками, проїзними документами, укладення договорів або на підставі рахунків із транспортування пасажирів довіреною особою перевізника, операції з надання таких послуг обкладаються податком за ставкою 20 %.

Все більшим попитом користуються таксомоторні перевезення із застосуванням таксі. Відповідно до п. 2 розділу «Загальні положення» Правил № 176, таксі — це спеціальний легковий автомобіль, оснащений таксометром і призначений для перевезення пасажирів і багажу в порядку індивідуального користування [79]. Таксі не належить до автомобільного транспорту загального користування. Суб'єкти підприємництва, що займаються таксомоторними перевезеннями, не мають права:

- ◆ на пільгу щодо податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів;

- ◆ на пільгу щодо ПДВ.

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

Таксомоторні підприємства при перевезенні пасажирів повинні застосовувати подорожній лист за формою 1-ТС.

Згідно з Інструкцією № 320, власник автомобіля, який бажає займатися перевезенням пасажирів, повинен мати автомобіль, оснащений відповідно до Правил № 176 [79] (зокрема мати таксометр), а також мати бланки чеків і змінних звітів установленого зразка (додатки 1, 2 до Інструкції № 320).

Таксометр — це лічильник, яким оснащується таксі та який показує відповідний розмір плати за проїзд пасажирів. В Україні застосовуються три види таксометрів: «Пульсар-У», «Елтакс-01 ФТ» і «ТАЕ-Л» [94, с. 178]. Таксометри підлягають реєстрації в державній податковій інспекції за місцезнаходженням суб'єкта підприємницької діяльності.

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

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

Власник таксометра до 15 числа місяця, наступного за звітним, незалежно від того, чи здійснювалася підприємницька діяльність, повинен забезпечити щомісячне подання до державної податкової інспекції за своїм місцезнаходженням звіту про використання таксометра. У випадку, якщо юридична або фізична особа є власником одразу декількох автомобілів таксі, нею подається зведений звіт одразу на всі автомобілі (точніше таксометри).

Незважаючи на те, що оплата послуг з перевезення громадян у таксі, зазвичай, здійснюється за готівкові грошові кошти, пред'являти патент при наданні таких послуг не потрібно. Згідно з Законом про «Патентування деяких видів підприємницької діяльності» [16] патентуванню, зокрема, підлягає діяльність із надання побутових послуг за готівку. Перелік послуг, що належать до побутових і підлягають патентуванню, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27 квітня 1998 року № 576. Діяльність із перевезення пасажирів у таксі до цього переліку не входить і, отже, патентуванню не підлягає.

Починаючи з 1 вересня 1999 року діяльність зі здійснення автобусних і таксомоторних перевезень пасажирів і багажу підлягає сертифікації (наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації «Про внесення доповнень до Переліку продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні, та до Термінів введення обов'язкової сертифікації окремих видів продукції в Україні» від 5 травня 1999 року № 205).

Відповідно до Закону «Про автотранспорт», автомобільний перевізник, що здійснює перевезення пасажирів на автобусних маршрутах загального користування, може на договірних умовах звертатися до послуг автостанцій [5]. Це є необхідністю, бо за законом відправлення чи прибуття автобусів приміських, міжміських та міжнародних автобусних маршрутів загального користування здійснюється тільки з автостанцій, а за їх відсутності — з зупинок, передбачених розкладом руху.

Власники автостанцій укладають договір з автомобільним перевізником тільки за наявності у нього договору з органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування про організацію перевезення на автобусних маршрутах загального користування чи їх дозволу на обслуговування маршрутів загального користування, що пролягають через цю автостанцію.

Предметом договору автомобільного перевізника з власниками автостанцій є надання послуг та виконання робіт, пов'язаних з відправленням і прибуттям пасажирів. Порядок й умови надання пасажиром транспортних послуг регламентовано Правилами надання послуг па-

сажирського автомобільного транспорту, затвердженими постановою КМУ від 18.02.97 року № 176, зі змінами та доповненнями [79], Порядком та умовами організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом, затвердженими наказом Міністерства транспорту України від 21.01.98 року № 21, зі змінами та доповненнями [75].

Автостанції надають пасажирам послуги, пов'язані з їх проїздом автобусними маршрутами загального користування, а автомобільним перевізникам, які здійснюють перевезення пасажирів на договірних умовах, — послуги, пов'язані з відправленням та прибуттям автобусів згідно з розкладом руху.

Первинними документами з обліку пасажирських перевезень автобусами є: подорожній лист автобуса однозмінний (ф. № 1-АП) та багатозмінний (ф. № 2-АП), замовлення на перевезення пасажирів автобусом (ф. № 11), листок регулярності руху автобуса (ф. № 3-АП), книга обліку подорожніх листів у диспетчерів (ф. № 1-БСО), особова картка автомобіля (автопричепа) (ф. № 6-ПС), акт приймання-передавання автомобіля (ф. № 28-АПС); з обліку пасажирських перевезень таксі: подорожній лист легкового автомобіля — таксі (ф. № 1-ТС), наряд-довідка (до подорожнього листа таксі) (ф. № 5-ТС), формуляр на таксометр (ф. № 31-АПС), акт на списання таксометрів (ф. № 35-АПС).

У автоперевізника облік бланків квитків за номінальною вартістю ведеться на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку», що поділяється на субрахунки: 081 «Бланки квитків на складі», 082 «Бланки квитків у підготовці», 083 «Бланки квитків для реалізації», 084 «Бланки квитків, що залишилися нереалізованими й підлягають знищенню».

Аналітичний облік квитків на рахунку 08 «Бланки суворого обліку» ведеться за матеріально відповідальними і підзвітними особами за повною (номінальною) вартістю. Облік квитків на складі ведеться за їх кількістю й повною вартістю.

Також у автоперевізника квитки повинні обліковуватися як бланки за фактичною собівартістю придбання на субрахунку 209 «Інші матеріали» з подальшим списанням у дебет рахунку 23 «Виробництво».

Облік доходів від реалізації послуг автотранспорту відображається на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

У бухгалтерському обліку автостанцій дохід буде визнаватися на всю суму послуг (з урахуванням вартості квитків), а витрати — на суму, що відноситься до собівартості послуг, у тому числі й вартості транспортних послуг автоперевізника (фактична вартість реалізованих квитків). Автотранспортне підприємство за договором може розраховуватися за послуги автостанції як грошовими коштами, так і шляхом взаємозаліку з доплатою різниці грошовими коштами. Відображення в бухгалтерському обліку автоперевізника та автостанції надання послуг з перевезення пасажирів та розрахунків між собою наведено у табл. 4.5.

Таблиця 4.5

ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ЗА НАДАННЯ ПОСЛУГ З ПЕРЕВЕЗЕННЯ ПАСАЖИРІВ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
У автостанції			
1	Відображено реалізацію квитків пасажиром	301	703
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641
3	З каси грошові кошти здано на поточний рахунок	311	301
4	Підписано акт з автоперевізником про виконання транспортних послуг на суму реалізованих квитків	903	631
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
6	Сплачено автоперевізннику за надані послуги	631	311
7	Підписано акт виконаних робіт з надання інших послуг автостанції автоперевізннику	361	703
8	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641
9	Перераховано автостанції грошові кошти від автоперевізника за надані послуги	311	361
10	Списано доходи на фінансовий результат	703	791
11	Списано витрати на фінансовий результат	791	903
У автоперевізника			
1	Підписано акт виконаних робіт автостанції з реалізації квитків	361	703
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641
3	Списано собівартість транспортних послуг	903	23
4	Підписано акт виконаних послуг автостанції	93	685
5	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	685
6	Перераховано грошові кошти за послуги автостанції	685	311
7	Отримано оплату автостанції за реалізовані квитки	311	361
8	Списано доходи на фінансовий результат	703	791
9	Списано витрати на фінансовий результат	791	903, 93

У бухгалтерському обліку автостанцій квитки відображаються на позабалансовому субрахунку 083 «Бланки квитків для реалізації».

Автостанції відображають доходи від надання послуг перевізникам і надання додаткових послуг пасажиром у відомості «Розшифровка власних доходів» за кожним окремим касиром автостанції, за кожну добу та місяць.

Автотранспортні підприємства у відомості «Перевезення пасажирів на автобусах перевізника» відображають належну кожному перевізннику ви-

ручку за місяць у розрізі всіх автостанцій області, що продавали квитки цього автоперевізника. На підставі цієї відомості автотранспортне підприємство відображає в обліку доходи від послуг з пасажирських перевезень.

Окрему особливість обліку пасажирських перевезень складає перевезення пільгових пасажирів і отримання цільових дотацій. Автотранспортним підприємствам для перевезення пільгового контингенту надаються субсидії на покриття збитків, що не повертаються ними та спрямовуються тільки на поточні цілі одержувача бюджетних коштів. При отриманні субсидії на покриття збитків перевізник має статус одержувача бюджетних коштів, а бюджетні асигнування надаються йому за КЕКВ 1310 «Субсидії та поточні трансферти підприємствам (установам, організаціям)» на відповідні рахунки, відкриті в органах Державного казначейства. Для одержання субсидії автотранспортне підприємство розраховує кількість пільговиків, яким були надані послуги. Це можна зробити як відслідковуючи кількість пільговиків у транспортному засобі за місяць, так і на підставі інструкції про порядок обліку пасажирів, які перевозяться громадським транспортом на маршрутах.

У бухгалтерському обліку субсидії держави в автотранспортному підприємстві відображаються на рахунка 48 «Цільове фінансування». Відповідно до П(С)БС 15 «Дохід», цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), які понесло підприємство, визнається дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу. Отримання грошей на рахунок, відкритий в органах Державного казначейства, відображається проводкою: Д-т 311 «Грошові кошти на поточному рахунку у національній валюті» — К-т 48 «Цільове фінансування». На практиці дохід від субсидій відображається разом з операцією отримання грошей. Відображення у бухгалтерському обліку отримання дотацій на перевезення пільгових категорій пасажирів та відшкодування збитків автоперевізника наведено у табл. 4.6.

Таблиця 4.6

ОБЛІК ОТРИМАННЯ ДОТАЦІЙ НА ПЕРЕВЕЗЕННЯ ПІЛЬГОВИХ КАТЕГОРІЙ ПАСАЖИРІВ ТА ВІДШКОДУВАННЯ ЗБИТКІВ АВТОПЕРЕВІЗНИКА

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Списано фактичну собівартість перевезення пасажирів	903	23
2	Отримано дохід від надання послуг з перевезення пасажирів	301	703
3	Відображено дотацію на перевезення пільгових категорій пасажирів	48	718
4	Отримано дотацію на перевезення пільгових категорій пасажирів	311	48
5	Списано витрати на фінансовий результат	791	903
6	Списано доходи на фінансовий результат	703, 718	791

У податковому обліку субсидію повністю включають до складу валового доходу.

4.3. Облік доходів і витрат діяльності автотранспортних підприємств

Для оцінки фінансово-господарської діяльності автотранспортних підприємств, визначення фактичної ефективності проведених організаційно-технічних заходів, проведення аналітичних розрахунків з метою виявлення резервів скорочення витрат використовують облікову інформацію з доходів і витрат. Як зазначалось вище, при визначенні доходів АТП з перевезення вантажів та пасажирів, у бухгалтерському обліку доходи від реалізації послуг в автотранспортних підприємствах відображаються на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Стосовно витрат слід зазначити, передусім, що з метою правильної організації планування, обліку, калькулювання й аналізу собівартості перевезень витрати на перевезення (роботи, послуги) класифікують за: місцем виникнення; видами витрат; економічними елементами та статтями калькуляції; способами віднесення на собівартість перевезень; мірою впливу обсягів перевезень на рівень витрат; складом; звітними періодами; доцільністю.

Собівартість перевезень (робіт, послуг) — це виражені у грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою й здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення. Таке визначення собівартості наведено в Методичних рекомендаціях з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затверджених наказом Міністерства транспорту України від 05.02.01 р. № 65. Вказані рекомендації є керівним чинником при плануванні, веденні обліку й калькулюванні собівартості робіт в автотранспортних підприємствах. Відповідно до Методичних рекомендацій, до виробничої собівартості перевезень включаються [33]:

- прями матеріальні витрати;
- прями витрати на оплату праці;
- інші прями витрати;
- загальновиробничі витрати.

«Прями матеріальні витрати» складаються із вартості паливно-мастильних та інших матеріалів (у т. ч. транспортно-заготівельні витрати), фактично використаних безпосередньо на здійснення перевезень. Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до певних видів перевезень, їх вартість включається до собівартості окремих об'єктів калькулювання шляхом розподілу пропорційно вартості витраченого пального.

«Прямі витрати на оплату праці» формують із витрат на виплату основної та додаткової заробітної плати працівників, безпосередньо пов'язаних зі здійсненням перевезень. Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнено, вони розподіляються, виходячи з питомої ваги певного виду перевезень у структурі доходів підприємства.

До статті «Інші прямі витрати» входять:

- відрахування на державне (обов'язкове) соціальне страхування;
- відрахування на додаткове пенсійне соціальне страхування в передбачених законодавством випадках;
- інші загальнообов'язкові збори й відрахування на соціальні заходи;
- суми амортизаційних відрахувань необоротних активів;
- витрати на всі види ремонтно-технічного огляду та технічного обслуговування рухомого складу (вартість запчастин, інших запасів, що використовуються для ремонту власними підрозділами, зарплата ремонтників);
- вартість ремонтних послуг сторонніх організацій;
- витрати на страхування транспортних засобів у випадку їх ремонту за кордоном;
- вартість матеріалів з оснащення пасажирських салонів та ін.

Амортизаційні відрахування за транспортними засобами, які експлуатувалися при здійсненні декількох видів перевезень (робіт, послуг), розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно обсягам перевезень (робіт, послуг).

Витрати на технічне обслуговування й поточний ремонт рухомого складу, безпосередньо зайнятого на певному виді перевезень (робіт, послуг), включаються до собівартості за прямою ознакою.

Загальновиробничі витрати (або окремі їх елементи) на технічне обслуговування та поточний ремонт для їх віднесення до певних видів перевезень (робіт, послуг) можуть бути розподілені:

- ◆ відповідно до питомої ваги планової суми витрат на технічне обслуговування й ремонт у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень (робіт, послуг);
- ◆ виходячи з питомої ваги певного виду перевезень (робіт, послуг) у структурі доходів підприємства;
- ◆ виходячи з планової трудомісткості ремонтних робіт.

Загальновиробничі витрати включають: витрати з утримання апарату управління виробничим процесом, амортизацію необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію, капітальний та поточний ремонт, страхування необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки, вироб-

ничу санітарію й охорону навколишнього середовища; податки, збори й інші платежі; інші витрати.

Фактична сума загальновиробничих витрат транспортних підприємств щомісяця розподіляється між:

- основним виробництвом з подальшим розподілом між видами перевезень;

- допоміжним виробництвом у частині робіт, призначених для потреб власного капітального будівництва, непромислових господарств, а також для реалізації;

- обслуговуючими виробництвами;

- капітальним будівництвом, що ведеться господарським способом.

Загальновиробничі витрати, віднесені до основного виробництва, залежно від видів виконуваних перевезень (робіт, послуг), технічного оснащення рухомого складу й інших умов розподіляються між видами перевезень за одним з методів:

- ◆ пропорційно заробітній платі основних працівників;

- ◆ відповідно до питомої ваги планової суми загальногосподарських витрат у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;

- ◆ на 1 гривню фактичних доходів за окремими видами перевезень;

- ◆ пропорційно сумі витрат за іншими калькуляційними статтями;

- ◆ пропорційно кількості автомобілів в АТП.

Зазвичай, автомобіль здійснює кілька видів перевезень. Тому витрати, пов'язані з експлуатацією встановлених на ньому шин, розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно обсягу перевезень. У підсумку, до статті калькуляції «Автомобільні шини» включаються всі витрати, пов'язані з експлуатацією автомобільних шин.

Протягом звітної періоду підприємство повинне забезпечувати постійність обраних методів розподілу непрямих витрат. Облік та калькулювання фактичної собівартості перевезень на автотранспортних підприємствах здійснюється з використанням нормативного, стандарт-костінгу, позаказного методів або простим підрахунком витрат [33].

Застосування вказаних методів на автотранспортних підприємствах не має якихось принципових відмінностей за винятком необхідності врахування галузевих особливостей. Так, основними елементами нормативного методу є облік витрат на виконання окремих видів перевезень за діючими нормами, облік відхилень від норм і облік зміни норм. Основними завданнями нормативного методу є своєчасне попередження нераціональної витрати матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства, сприяння виявленню резервів зниження собівартості перевезень, оперативне управління формуванням витрат виробництва.

Зведений облік витрат на експлуатацію рухомого складу, його обслуговування та ремонт при нормативному методі ведеться за стаття-

ми витрат у розрізі окремих видів перевезень (робіт, послуг) з виявленням і урахуванням відхилень від норм за кожним з показників.

В сучасних умовах господарювання автотранспортні підприємства самостійно розробляють і затверджують нормативи витрат з урахуванням особливостей і конкретних умов діяльності, окремо для кожного виробничого підрозділу. Останнє викликано необхідністю своєчасного виявлення відхилень, аналізу їх причин, внесення змін до нормативів з метою забезпечення ефективного управління підприємством.

При застосуванні нормативного методу обліку фактична собівартість перевезень обчислюється шляхом додавання до нормативної собівартості або вирахування з неї виявлених у звітному періоді відхилень від норм і зміни норм.

Для визначення нормативної собівартості перевезень складають нормативну калькуляцію.

Відхиленням від норм при застосуванні нормативного методу обліку вважаються перевитрати, економія матеріальних, трудових та інших витрат (у тому числі зумовлених заміною матеріалів і запчастин, оплатою непередбачених технологічним процесом робіт). Фактичні витрати, які перевищують нормативні, не включаються до витрат, якщо такі перевитрати пов'язані зі зловживаннями, нестачами, крадіжками, нетехнологічним використанням і порушенням правил зберігання.

При позаказному методі об'єктом обліку й калькулювання є окремі види перевезень (робіт, послуг), а калькуляційними одиницями — відповідні одиниці їх виміру. Позаказний метод обліку витрат і калькулювання собівартості передбачає відособлений облік витрат за кожним з видів перевезень (робіт, послуг) у розрізі статей витрат.

Автотранспортні підприємства збирають усі витрати на окремому субрахунку рахунка 23 «Виробництво» з подальшим розподілом за напрямками витрат. Списання витрат за автотранспортом відображається наприкінці місяця такими бухгалтерськими записами (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ СПИСАННЯ ВИТРАТ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
01	02	03	04
1	Списано витрати, пов'язані з експлуатацією легкового автомобіля, на адміністративні витрати	92	23
2	Списано транспортні витрати з доставки запасів	20, 28	23
3	Списано собівартість реалізованих транспортних послуг	903	23
4	Списано транспортні витрати, пов'язані з рекламою	93	23

Сума витрат, що доводиться на калькуляційну одиницю (собівартість перевезень), визначається шляхом розподілу суми фактичних витрат за кожним об'єктом калькулювання на відповідний обсяг виконаних перевезень. Узагальнюючою калькуляційною одиницею транспортної роботи є показник суми витрат, який припадає на одну гривню отриманих підприємством доходів.

Зведений облік витрат на виробництво здійснюється на основі узагальнених даних, отриманих внаслідок обробки первинної документації. При цьому, витрати групуються за видами перевезень структурними підрозділами. На всі здійснені підприємством види перевезень складаються калькуляції фактичної собівартості — звітні калькуляції. Їх використовують для контролю за собівартістю як окремих видів, так і загального обсягу перевезень.

Слід зазначити, що у податковому обліку автотранспортних підприємств валові витрати підтверджують документами, обов'язкове складання і зберігання яких передбачено правилами його ведення (п.п. 5.3.9 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств») [15]. Податкова звітність ґрунтується на даних бухгалтерського обліку (п. 2 ст. 3 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні») [6]. Податковий облік ґрунтується на тих самих документах, що й бухгалтерський облік.

Отже, для підтвердження валових витрат та податкового кредиту з ПДВ замовник транспортних послуг повинен мати належним чином оформлену ТТН (лист Держкомпідприємництва від 08.08.06 р., № 6197) [85]. Окрім того, перевізник видає замовнику податкову накладну. Однак у разі видачі замовнику фіскального чека РРО, у якому вказана загальна сума платежу, сума ПДВ, податковий номер перевізника, податкову накладну можна не складати (якщо вартість послуги не перевищує 200 грн). Тоді замовник скористається п.п. 7.2.6 Закону України «Про ПДВ» та відобразить податковий кредит і валові витрати на підставі такого фіскального чека [96, с. 23].

Окремі особливості при визначенні валових витрат для цілей податкового обліку існують при страхуванні у сфері автоперевезень [93, с. 26]. Порядок страхування у сфері автоперевезень регламентується Законом України від 07.03.96 року № 85/96-ВР «Про страхування» і Законом України від 01.07.04 року № 1961-IV «Про обов'язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів» [10].

Страхування цивільно-правової відповідальності є обов'язковим видом страхування власників наземних транспортних засобів. Без поліса обов'язкового страхування цивільно-правової відповідальності транспортний засіб експлуатувати не можна [10, п. 21.1]. При укладанні договору страхування цивільно-правової відповідальності не має значення, який у підприємства автомобіль — власний чи орендований

і на якій підставі підприємство його експлуатує (придбаний згідно з договором оренди, за генеральною довіреністю чи отриманий як внесок до статутного капіталу). За відсутність страхового поліса автотранспортне підприємство несе відповідальність у вигляді стягнення адміністративного штрафу в розмірі від 25 до 50 неоподаткованих мінімумів доходів громадян (від 425 до 850 грн) [4, ст. 126].

Витрати на страхування цивільно-правової відповідальності, пов'язані з експлуатацією власних транспортних засобів, що знаходяться у складі основних фондів платника податків, можна відносити до складу валових витрат такого платника податків у межах звичайної ціни страхового тарифу [15, п. 5.4.6]. Тобто, до складу валових витрат можна включати затрати на придбання страхового поліса для експлуатації тільки власних транспортних засобів у межах звичайного страхового тарифу [87].

Особисте страхування водіїв від нещасних випадків на транспорті — це також один із видів обов'язкового страхування. Порядок такого страхування передбачено положенням, затвердженим постановою КМУ від 14.08.96 року № 959. Згідно з нормами Положення 959 (п.1) особисте страхування від нещасних випадків на транспорті є обов'язковим тільки для водіїв, які працюють на транспортних підприємствах, незалежно від їх форми власності [93, с. 27].

Відображення в обліку операції зі страхування цивільно-правової відповідальності власників транспортних засобів та особистого страхування водіїв від нещасних випадків на транспорті показано в таблиці 4.8 [93, с. 27].

Таблиця 4.8

ВІДОБРАЖЕННЯ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ ЗІ СТРАХУВАННЯ

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06	07
Страхування цивільної відповідальності						
1	Перераховано за страховий поліс	371	311	660	-	660
2	Отримано страховий поліс	39	655	660	-	-
3	Списано витрати поточного періоду в розмірі 1/12 страхового платежу	92	39	55	-	-
4	Відображено зарахування заборгованості	655	371	660	-	-
Особисте страхування від нещасних випадків на транспорті						
1	Перераховано за страховий поліс за водія	371	311	540	-	540

Закінчення табл. 4.8

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума	Податковий облік	
		Дебет	Кредит		Валові доходи	Валові витрати
01	02	03	04	05	06	07
2	Віднесено на витрати майбутніх періодів сплачені внески і відображено дохід працівника	39	663	540	-	-
3	Зараховано витрати на страхування працівника	663	654	540	-	-
4	Утримано ПДФО (540 грн × 15 %)	663	641	81	-	-
5	Сплачено ПДФО	641	311	81	-	-
6	Відображено зарахування заборгованості	654	371	540	-	-
7	Списано витрати поточного періоду в розмірі 1/12 страхового платежу	92	39	45	-	-

Автотранспортні підприємства мають право включати до складу валових витрат затрати на страхування своїх водіїв у межах звичайної ціни страхового тарифу цього виду страхування, причому в повній сумі без обмежень, оскільки це обов'язковий вид страхування для таких підприємств [15, п. 5.4.6, абз. 3].

Стосовно податку на дохід фізичних осіб і внесків до фондів соціального страхування особливістю є те, що: особисте страхування від нещасних випадків на транспорті є обов'язковим для водіїв транспортних підприємств. Тому суми страхових внесків, перерахованих транспортним підприємством на страхування своїх водіїв від нещасних випадків на транспорті, не вважається доходом цих водіїв. Такі суми не обкладаються податком на дохід фізичних осіб. Також не нараховуються на ці суми і не утримуються з них внески до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування.

Питання для контролю знань

1. Назвіть нормативні джерела, що регулюють облік та оподаткування операцій на автотранспортному підприємстві.
2. Назвіть та надайте законодавче підґрунтя правам, обов'язкам та відповідальності суб'єктів автотранспортного підприємництва.
3. Дайте характеристику документальному оформленню автотранспортних перевезень.

4. Проаналізуйте специфіку організації обліку автотранспортних засобів.
5. Дайте характеристику операціям із надходження автотранспортних засобів.
6. Дайте характеристику обліку витрат на технічне обслуговування та ремонт автотранспортних засобів.
7. Назвіть проблемні питання обліку операцій із операційної оренди транспортних засобів.
8. Назвіть проблемні питання обліку операцій із фінансової оренди транспортних засобів.
9. Дайте характеристику операціям із вибуття автотранспортних засобів.
10. Проаналізуйте типову модель організації обліку та відображення операцій із придбання паливно-мастильних матеріалів.
11. Дайте характеристику аналітичному обліку запасних частин.
12. Відокремте проблемні питання документального оформлення та обліку реалізації послуг із вантажних перевезень.
13. Дайте характеристику обліку надання послуг із пасажирських перевезень.
14. Назвіть основні питання обліку доходів діяльності автотранспортних підприємств.
15. Назвіть основні питання обліку витрат діяльності автотранспортних підприємств.

Тестові завдання до частини I

Тести до розділу 2

1. До первісної вартості товарів не включають:

1. Вартість посередницьких послуг, пов'язаних з придбанням товарів.
2. Відсотки за користування комерційними кредитами.
3. Вартість послуг транспортної контори з перевезення товарів.
4. Правильною є будь-яка із умов за п.п. 1-3 цього тестового завдання.

2. На дату балансу в бухгалтерському обліку і звітності товари відображаються за:

1. Чистою вартістю реалізації.
2. Купівельною вартістю.
3. За меншою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.
4. За будь-якою із оцінок, що їх визначить підприємство у наказі про облікову політику.

3. Чиста вартість реалізації визначається шляхом вирахування:

1. З очікуваної ціни продажу суми очікуваних витрат на збут.
2. З продажної вартості товарів їх первісної вартості.
3. З первісної вартості товарів їх купівельної вартості.
4. З будь-якої суми, котра обумовлена підприємством у наказі про облікову політику.

4. Товари визнаються активом за умови:

1. Якщо існує імовірність одержання підприємством в майбутньому економічної вигоди від їх використання.
2. Якщо вартість товарів можна достовірно визначити.
3. Враховуючи обидві попередні умови.
4. За наявності будь-якої із вказаних у п.п. 1—3 умов.

5. Метод ідентифікованої собівартості оцінки товарів застосовується:

1. При оцінці товарів на дату балансу.
2. При оцінці товарів, які не замінюють одне одного.
3. Лише при оцінці товарів у торгівлі.
4. У випадку, обумовленому підприємством у наказі про облікову політику.

6. Оцінка товарів за методом ФІФО базується на припущенні, що:

1. Товари оцінюються шляхом ділення сумарної вартості їх залишку на початок звітного місяця й вартості одержаних протягом місяця товарів на сумарну кількість товарів на початок місяця і одержаних у звітному місяці.

2. Товари використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство.
3. Товари використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство.
4. Товари використовуються у тій послідовності, що обумовлена підприємством у наказі про облікову політику.

7. Форми первинних документів для обліку товарів затверджені:

1. Міністерством фінансів України.
2. Міністерством економіки України.
3. Міністерством статистики України.
4. Міністерством торгівлі України.

8. У П(С)БО 9 «Запаси» оцінку вибуття товарів можна проводити за методами:

1. Одним.
2. Чотирма.
3. П'яти.
4. За будь-яким методом, обумовленим підприємством у наказі про облікову політику.

9. Цінності, що надходять на підприємство, приймаються за:

1. Наявністю документів на ці товарно-матеріальні цінності.
2. Кількістю та якістю.
3. Умови їх передплати.
4. Правильною є будь-яка із умов за п.п. 1-3 цього тестового завдання.

10. Придбані товари зараховують на баланс підприємства за:

1. Первісною вартістю.
2. Плановою вартістю.
3. Закупівельною вартістю.
4. Правильною є будь-яка із умов за п.п. 1-3 цього тестового завдання.

11. Основними документами, що відображають відпуск товарів зі складу, є:

1. Картки складського обліку.
2. Лімітно-забірні картки.
3. Товарно-транспортні накладні.
4. Будь-який із документів, обумовлених підприємством у наказі про облікову політику.

12. Для проведення інвентаризації створюють постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі:

1. Не менше двох осіб на чолі з головним бухгалтером.
2. Не менше трьох чоловіків, у т. ч. матеріально відповідальна особа.
3. Керівників структурних підрозділів.
4. Керівників центрів відповідальності на чолі з головним бухгалтером.

13. Розмір збитків від розкрадання, нестач, псування матеріальних цінностей визначається:

1. Не нижче 50 % від балансової вартості на момент встановлення такого факту.
2. За балансовою вартістю цих цінностей за мінусом амортизаційних відрахувань.
3. За балансовою вартістю цих цінностей (за мінусом амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 % від балансової вартості на момент встановлення такого факту з врахуванням індексів інфляції, ПДВ та розміру акцизного збору.
4. За будь-яким методом, вказаним у п.п. 1-3.

14. Приймання товарів за якістю — це:

1. Визначення точності кількості та якості, їх відповідності даним, які містяться у транспортних, супровідних і розрахункових документах.
2. Визначення їх якості за встановленим зразком та перевірка комплектності.
3. Визначення їх якості за встановленим зразком, перевірка комплектності, відповідності тари, упаковки і маркування встановленим вимогам, а також даним супровідних документів.
4. Правильною є будь-яка із умов за п.п. 1-3 цього тестового завдання.

15. Вагові прилади, що знаходяться у складських приміщеннях, повинні пройти у відповідному порядку перевірку в органах:

1. Держстандарту України.
2. Держпідприємництва.
3. Держкомстату.
4. Антимонопольного комітету.

16. Які операції не належать до зовнішньої торгівлі:

1. Операції з продажу товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності іноземним суб'єктам господарської діяльності.
2. Купівля товарів українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів господарської діяльності.
3. Реалізація товарів споживачам в Україні.
4. Операції за п.п. 1 і 3 цього тесту.

17. Яка діяльність здійснюється в оптовій торгівлі:

1. Придбання та відповідне перетворювання товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.
2. Продаж товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків.
3. Виробництво і продаж продукції власного виробництва та товару, зазвичай, призначених для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього.
4. Правильною є будь-яка із умов за п.п. 1—3 цього тестового завдання.

18. Яка діяльність здійснюється у роздрібній торгівлі:

1. Придбання та відповідне перетворювання товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.
2. Продаж товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків.

3. Виробництво і продаж продукції власного виробництва та товару, зазвичай, призначених для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього.
4. Правильною є будь-яка із умов за п.п. 1-3 цього тестового завдання.

19. Яка діяльність здійснюється у сфері громадського харчування:

1. Придбання та відповідне перетворювання товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.
2. Продаж товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків.
3. Виробництво і продаж продукції власного виробництва та товару, зазвичай, призначених для споживання на місці, з організацією дозвілля або без нього.
4. Правильною є будь-яка із умов за п.п. 1-3 цього тестового завдання.

20. Який товарообіг належить до оптового товарообігу:

1. Продаж безпосередньо населенню споживчих товарів для особистого користування як за готівку, так і за розрахункові чеки установ банків через організований споживчий ринок.
2. Продаж товарів народного споживання підприємствам роздрібною торгівлі, готельного господарства та промисловим підприємствам для переробки і виробничого споживання, а також продаж іншим споживачам.
3. Інша відповідь.
4. Правильною є будь-яка із умов за п.п. 1-3 цього тестового завдання.

21. На якому із субрахунків рахунка 28 «Товари» торговельні підприємства ведуть облік покупної тари під товаром чи порожньої:

1. 281 або 282.
2. 283 або 284.
3. 285.
4. На будь-якому із субрахунків, обумовлених підприємством у наказі про облікову політику.

22. На якому із субрахунків рахунка 28 «Товари» торговельні підприємства ведуть облік транспортно-заготівельних витрат:

1. 281 або 282.
2. 283 або 284.
3. 289.
4. На будь-якому із субрахунків, обумовлених підприємством у наказі про облікову політику.

23. На якому із субрахунків рахунка 90 «Собівартість реалізації» торговельні підприємства ведуть облік собівартості реалізованих товарів:

1. 901;
2. 902;
3. 903.
4. На будь-якому із субрахунків, обумовлених підприємством у наказі про облікову політику.

24. Факти розбіжності при надходженні товару, виявлені до показників у документах постачальника оформлюють:

1. Договором купівлі-продажу.
2. Актом приймання.
3. Товарно-транспортною накладною.
4. Будь-яким із документів, обумовлених підприємством у наказі про облікову політику.

25. За яким із методів ведеться облік на складі тільки за кількістю товарів:

1. Метод середньозваженої собівартості.
2. Сальдовий метод.
3. Нормативний метод.
4. За будь-яким із методів, обумовлених підприємством у наказі про облікову політику.

26. Якщо постачальник є платником податку на додану вартість, а покупець ні, то первинна вартість товару у покупця буде:

1. Збільшена на суму ПДВ.
2. Зменшена на суму ПДВ.
3. Без ПДВ.
4. Правильною є будь-яка із умов за п.п. 1-3 цього тестового завдання.

27. Надходження товару від постачальника, платника ПДВ, за умов передоплати ПДВ відображають проводкою:

1. Дебет 641 Кредит 644 або Дебет 644 Кредит 641.
2. Дебет 641 Кредит 643.
3. Дебет 641 Кредит 631.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

28. При надходженні товару від постачальника — платника ПДВ за умов подальшої оплати відбивають проводкою ПДВ:

1. Дебет 641 Кредит 644.
2. Дебет 644 Кредит 641.
3. Дебет 641 Кредит 643.
4. Дебет 641 Кредит 631.

29. При надходженні товару від постачальника, який не є платником ПДВ за умов передоплати відбивають проводкою ПДВ:

1. Дебет 641 Кредит 644 або Дебет 281 Кредит 631.
2. Дебет 641 Кредит 643.
3. Дебет 641 Кредит 631.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

30. При надходженні товару від постачальника, платника ПДВ за умов подальшої оплати відбивають проводкою ПДВ:

1. Дебет 641 Кредит 644 або Дебет 644 Кредит 641.
2. Дебет 281 Кредит 631.
3. Дебет 641 Кредит 631.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

31. Виявлені за результатами інвентаризації надлишки повинні бути:

1. Оприбутковані.
2. Списані.
3. Реалізовані або знищені.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

32. Синтетичний облік доходу від реалізації товарів ведуть на субрахунок:

1. 701.
2. 702.
3. 703 або 704.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

33. Датою виникнення податкових зобов'язань вважають дату, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається подія, що сталася раніше:

1. Дата відвантаження товарів.
2. Дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок продавця як оплата товарів.
3. Або дата відвантаження товарів, або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок продавця як оплата товарів.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

34. Датою виникнення податкових зобов'язань при ввезенні товарів в Україну є:

1. Дата відвантаження товарів.
2. Або дата відвантаження товарів, або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок продавця як оплата товарів.
3. Дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми ПДВ, що підлягає сплаті.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

35. Датою виникнення права платника податку на податковий кредит за товарами, придбаними в межах бартерних операцій на території України, є:

1. Дата бартерного договору;
2. Дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів;
3. Дата відвантаження товару.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

36. Нестачі в межах норм природного збитку, виявлені при прийманні товару, варто включати:

1. До первісної вартості оприбуткованого товару як інші витрати, пов'язані з придбанням, згідно з П(С)БО 9 «Запаси».
2. Такі втрати варто відносити на інші витрати операційної діяльності;
3. До витрат на збут.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

37. При постачанні або реалізації товару на виявленій брак товару складають:

1. Акт приймання-передавання.
2. Дефектний акт.
3. Договір купівлі-продажу.
4. Будь-який із документів, обумовлених підприємством у наказі про облікову політику.

38. Втрати товару в межах норм природнього збитку під час збереження на складах, у коморах та в процесі реалізації, чи від бою у межах норм:

1. Включаються до валових витрат.
2. Не включаються до валових витрат.
3. Іша відповідь.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

39. Суму нестачі чи втрати від псування товару списують такими записами:

1. Дебет 947 «Нестачі та втрати від псування цінностей», Кредит 281 «Товари на складі».
2. Дебет 902 «Собівартість реалізованих товарів», Кредит 281 «Товари на складі».
3. Дебет 281 «Товари на складі», Кредит 374 «Розрахунки за претензіями».
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

40. Які проблеми не вирішує інвентаризація:

1. Виявлення розбіжностей між фактичною наявністю товару та даними обліку.
2. Встановлення товару, який вже втратив свою первісну якість.
3. Організацію обліку орендних операцій.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

41. Які проблеми не вирішує інвентаризація:

1. Відбір товару, який потребує швидкої реалізації у зв'язку з наближенням терміну реалізації.
2. Відкриття поточного рахунка.
3. Переоцінку товару з різних причин.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

42. Назвіть перелік випадків, коли необхідним є проведення інвентаризації:

1. Передавання майна та (або) встановлення фактів крадіжки.
2. Складання річної бухгалтерської звітності.
3. Усе перелічене в п.п. 1 і 2.
4. Ліквідація підприємства.

43. З якою метою проводиться інвентаризація товарів:

1. Для приватизації чи ліквідації підприємства.
2. Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку.
3. Для визначення залишків.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

44. У якому разі треба зазначити нестачу:

1. Фактичні та бухгалтерські залишки збігаються.
2. Фактичний залишок менше облікового.

3. Фактичний залишок є більшим за обліковий.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

45. В якій послідовності виконують перелічені дії:

1. Дають наказ на проведення інвентаризації.
2. Підраховують фактичні залишки.
3. Беруть розписку у відповідальних осіб.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

46. Яку інвентаризацію варто провести у випадку приватизації підприємства:

1. Повну.
2. Часткову.
3. Вибіркову.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

47. У якій послідовності виконують перелічені дії:

1. Підписують акт інвентаризації.
2. Підраховують фактичні залишки.
3. Візують останній звіт.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

48. Присутність якої посадової особи є обов'язковою при проведенні інвентаризації:

1. Керівника підприємства.
2. Бухгалтера.
3. Матеріально відповідальної особи.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

49. Хто призначає інвентаризаційну комісію:

1. Керівник підприємства.
2. Бухгалтер.
3. Матеріально відповідальна особа.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

50. У якій послідовності оформлюють перелічені документи:

1. Складають порівняльну відомість.
2. Акт інвентаризації.
3. Підраховують показники звіту за попередній період.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

51. На якому рахунку ведеться облік товару?

1. 22.
2. 20.
3. 28.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

52. Визначте фактичну собівартість витрачених на придбання товарів, відібравши для цього необхідні дані:

- середній відсоток транспортно-заготівельних витрат — 3 %;
- вартість придбаних товарів за договірними цінами — 15 800 грн;
- вартість реалізованих товарів за договірними цінами — 22 400 грн;

1. 16274.
2. 474.
3. 23072.
4. 672.

53. Яка бухгалтерська проводка буде складена при оплаті заборгованості постачальникам за товари:

1. Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», К-т 31 «Поточний рахунок».
2. Д-т 28 «Товари», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».
3. Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», К-т 31 «Поточний рахунок».
4. Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами», К-т 31 «Поточний рахунок».

54. Який з перелічених методів не належить до методів оцінки товарів:

1. Нормативних витрат.
2. Середньозваженої собівартості.
3. Ціни продажу.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

55. На підставі якого первинного документа списуються товари зі складу:

1. Акта.
2. Видаткового ордеру.
3. Товарно-транспортної накладної.
4. Будь-який із документів, обумовлених підприємством у наказі про облікову політику.

56. Визначити суму ТЗВ, якщо відомо:

- договірна ціна товару 60 000 грн;
- фактична собівартість товару 61 200 грн:

1. 1224.
2. 1020.
3. 1200.
4. 980.

57. Якою бухгалтерською проводкою відображається нестача товарів, встановлена при інвентаризації:

1. Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».
2. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 28 «Товари».
3. Д-т 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», К-т 28 «Товари».
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

58. Якою бухгалтерською проводкою відображаються лишки товару, встановлені при інвентаризації:

1. Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами», К-т 28 «Товари».
2. Д-т 28 «Товари», К-т 75 «Надзвичайні доходи».

3. Д-т 28 «Товари», К-т 719 «Інші доходи від операційної діяльності».
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

59. Що є регістром аналітичного обліку товарів:

1. Прибутковий ордер.
2. Картка складського обліку.
3. Приймальний акт.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

60. На підставі якого первинного документу ведеться облік придбаних товарів на складі:

1. Прибутковий ордер.
2. Картка складського обліку.
3. Товарно-транспортна накладна.
4. Правильною є відповідь за п.п. 1 чи 3 цього тестового завдання.

Тести до розділу 3

1. У якій оцінці відображаються товари в балансі?

1. За оптовою вартістю.
2. За відпускнуою вартістю.
3. За договірною вартістю.
4. За фактичною собівартістю.

2. Розрахувати середній відсоток транспортно-заготівельних витрат за умови: залишок товарів на початок місяця — 6000 грн; придбано товарів — 9000 грн; сума ТЗВ на початок місяця — 750 грн; сума ТЗВ за місяць — 1500 грн

1. 20 %
2. 18 %
3. 15 %
4. 22 %

3. Розрахувати суму відшкодування нестачі товарів з вини матеріально відповідальної особи, якщо фактична собівартість нестачі товарів — 200 грн; ПДВ — 20 %; індекс інфляції — 1; коефіцієнт розрахунку розміру збитку — 2.

1. 350 грн
2. 420 грн
3. 600 грн
4. 480 грн

4. Якою проводкою відображається списання чистого доходу від реалізації товарів?

1. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 28 «Товари».
2. Д-т 702 «Доходи від реалізації товарів», К-т 28 «Товари».
3. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 702 «Доходи від реалізації товарів».
4. Д-т 702 «Доходи від реалізації товарів» К-т 79 «Фінансові результати».

5. Якою проводкою відображається торгова знижка на товари за рахунок торгової націнки?

1. Д-т 282 «Товари в торгівлі», К-т 285 «Торгова націнка».
2. Д-т 285 «Торгова націнка», К-т 94 «Інші витрати».
3. Д-т 285 «Торгова націнка», К-т 282 «Товари в торгівлі».
4. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 285 «Торгова націнка».

6. Що означає така бухгалтерська проводка: Д-т 64 «Розрахунки за податками і платежами», К-т 31 «Рахунки в банках»?

1. Нараховано податковий кредит.
2. Нараховано податкове зобов'язання.
3. Перераховані платежі до Пенсійного фонду.
4. Перераховані податки, платежі до бюджету.

7. Що означає така кореспонденція рахунків: Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 641 «Розрахунки за податками»?

1. Нараховано податковий кредит.
2. Перераховано ПДВ.
3. Здійснені розрахунки з бюджетом.
4. Нараховане податкове зобов'язання ПДВ.

8. У якій оцінці відображається товари на підприємствах роздрібною торгівлі в синтетичному обліку?

1. За покупною вартістю.
2. За фактичною собівартістю.
3. За продажними цінами.
4. За фактичною собівартістю плюс ТЗВ плюс ПДВ.

9. Якою бухгалтерською проводкою відображається видача грошових коштів покупцю за повернений товар?

1. Д-т 30 «Каса», К-т 31 «Рахунки в банках».
2. Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 30 «Каса».
3. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 30 «Каса».
4. Д-т 704 «Вирахування з доходу», К-т 30 «Каса».

10. Якою бухгалтерською проводкою відображається сума торгової націнки, що належить до реалізованих товарів?

1. Д-т 282 «Товари у торгівлі», К-т 285 «Торгова націнка».
2. Д-т 285 «Торгова націнка», К-т 702 «Доходи від реалізації товарів».
3. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 285 «Торгова націнка» «сторно».
4. Д-т 285 «Торгова націнка», К-т 282 «Товари у торгівлі».

11. Спішить суму нестачі товарів з вини матеріально-відповідальної особи — 180 грн

1. Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами», К-т 28 «Товари».
2. Д-т 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків», К-т 28 «Товари».
3. Д-т 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків К-т 716 «Відшкодування раніше списаних активів».
4. Д-т 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей К-т 28 «Товари».

12. Якою бухгалтерською проводкою відображається продаж товарів за пластиковою карткою?

1. Д-т 30 «Каса», К-т 28 «Товари».
2. Д-т 30 «Каса», К-т 702 «Доходи від реалізації товарів».
3. Д-т 333 «Грошові кошти в дорозі», К-т 30 «Каса».
4. Д-т 333 «Грошові кошти в дорозі», К-т 702 «Доходи від реалізації товарів».

13. Якою бухгалтерською проводкою відображається оприбуткування товарів від постачальника?

1. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».
2. Д-т 94 «Інші витрати операційної діяльності», К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами».
3. Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», К-т 28 «Товари».
4. Д-т 28 «Товари», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

14. Що видається на підтвердження прийому грошей касою?

1. Прибутковий касовий ордер.
2. Квитанція за підписами головного бухгалтера та касира.
3. Квитанція, що підписана головного бухгалтером.
4. Квитанція, що підписана касиром.

15. Що таке фактична собівартість товарів у підприємств платників ПДВ?

1. Вартість придбання товарів без ПДВ.
2. Вартість придбання товарів з ПДВ.
3. Вартість придбання товарів з урахуванням транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ).
4. Вартість придбання товарів без ПДВ з урахуванням ТЗВ.

16. До якого розділу балансу належить стаття «Товари»?

1. До 1 розділу активу балансу.
2. До 2 розділу активу балансу.
3. До 3 розділу пасиву балансу.
4. До 3 розділу активу балансу.

17. Що означає така кореспонденція рахунків: Д-т 702 «Доходи від реалізації товарів», К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами»?

1. Здійснені розрахунки з бюджетом.
2. Нараховане податкове зобов'язання з ПДВ.
3. Перераховано ПДВ.
4. Нараховано податковий кредит з ПДВ.

18. Якою бухгалтерською проводкою відображається виручка від реалізації товарів за готівку?

1. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 28 «Товари»;
2. Д-т 702 «Доходи від реалізації товарів», К-т 30 «Каса»;
3. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 33 «Інші кошти»;
4. Д-т 30 «Каса», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».

19. У якому розділі балансу відображається заборгованість покупців торговому підприємству?

1. У 1 розділі активу.
2. У 2 розділі активу.
3. У 3 розділі активу.
4. У 4 розділі пасиву.

20. Визначити сальдо на рахунка 28 «Товари», якщо відомо, що сальдо на початок місяця — 8000 грн, надходження за місяць — 30 000 грн, реалізовано на суму — 27 000 грн

1. 5000 (дебетове).
2. 4800 (дебетове).
3. 9000 (кредитове).
4. 9000 (дебетове).

21. Що таке чистий дохід від реалізації товарів?

1. Дохід у складі виручки.
2. Дохід від реалізації за відрахуванням собівартості товару.
3. Дохід у складі виручки без ПДВ.
4. Дохід від реалізації з урахуванням ТЗР.

22. Яким документом оформлюється нестача товарів понад природного збитку при надходженні?

1. Прибуткова накладна.
2. Товарно-транспортна накладна (ТТН).
3. Комерційний акт.
4. Приймальний акт.

23. Що означає така бухгалтерська проводка: Д-т 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті», К-т 30 «Каса»?

1. Списано грошові кошти в підзвіт.
2. Сплачено постачальникам готівкою.
3. Здана торгова виручка в банк.
4. Списано торгову виручку.

24. Яку проводку слід скласти під час надання авансового звіту підзвітною особою при придбанні товарів?

1. Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами», К-т 301 «Каса».
2. Д-т 28 «Товари», К-т 30 «Каса».
3. Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами», К-т 28 «Товари».
4. Д-т 28 «Товари», К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

25. Що означає така бухгалтерська проводка: Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками», К-т 31 «Поточний рахунок»?

1. Надійшов платіж від постачальників.
2. Надійшов платіж за товари від покупця.
3. Погашення з поточного рахунка зобов'язання постачальникам.
4. Відображення заборгованості постачальників.

26. Якою бухгалтерською проводкою списується собівартість реалізованих товарів на підприємствах оптової торгівлі?

1. Д-т 28 «Товари», К-т 902 «Собівартість реалізованих товарів».
2. Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 902 «Собівартість реалізованих товарів».
3. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 28 «Товари».
4. Д-т 791 «Результат основної діяльності», К-т 28 «Товари».

27. Які витрати з перелічених не включаються до фактичної собівартості товарів?

1. Покупна собівартість.
2. Страхування вантажу.
3. Заробітна плата керівника підприємства.
4. Заробітна плата вантажників по розвантажуванню товарів.

28. Визначте фактичну собівартість реалізованих товарів на підставі таких даних: сума виручки — 150 000 грн, торгова націнка на реалізовані товари — 52 500 грн, ТЗВ — 4500 грн.

1. 108 000.
2. 115 000.
3. 97 500.
4. 102 000.

29. На якому рахунку ведеться облік ТЗВ на придбання товарів?

1. 28 «Товари».
2. 20 «Запаси».
3. 26 «Готова продукція».
4. 22 «МШП».

30. Яку бухгалтерську проводку слід скласти при зарахуванні торгової виручки на рахунок у банку?

1. Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 30 «Каса».
2. Д-т 31 «Рахунки в банках» Кт30 «Каса».
3. Д-т 30 «Каса», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».
4. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

31. Яку бухгалтерську проводку слід скласти при списанні ТЗВ на реалізовані товари?

1. Д-т 289 «ТЗВ», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядчиками».
2. Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 289 «ТЗР».
3. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 28 «Товари».
4. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 289 «Транспортно-заготівельні витрати».

32. Яку господарську операцію записали бухгалтерською проводкою: Д-т 28 «Товари», К-т 46 «Неоплачений капітал»?

1. Зараховані товари як внесок до статутного капіталу.
2. Засновником внесені кошти до каси підприємства.

3. Нарахована заборгованість засновників до статутного капіталу.
4. Прийняті товари від постачальника.

33. Яку бухгалтерську проводку слід скласти при оплаті авансового платежу постачальнику?

1. Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», К-т 30 «Каса».
2. Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», К-т 30 «Каса».
3. Д-т 371 «Розрахунки за виданими авансами», К-т 31 «Рахунки в банках».
4. Д-т 30 «Каса», К-т 371 «Розрахунки за виданими авансами».

34. Відобразити бухгалтерською проводкою нарахування та оприбуткування товарів?

1. Д-т 28 «Товари», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».
2. Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», К-т 28 «Товари».
3. Д-т 902 «Собівартість товарів», К-т 28 «Товари».
4. Д-т 28 «Товари», К-т 31 «Рахунки в банках».

35. Яку бухгалтерську проводку слід скласти при проведенні націнок на придбані товари?

1. Д-т 282 «Товари в торгівлі», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».
2. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 285 «Торгова націнка».
3. Д-т 282 «Товари в торгівлі», К-т 285 «Торгова націнка».
4. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».

36. Визначте залишок на рахунку 28 «Товари», якщо відомо, що залишок товарів на початок місяця склав — 32 000 грн, надійшло товарів за місяць — 58 000 грн, реалізовано товарів за місяць — 62000 грн

1. Залишок за кредитом — 28 000 грн;
2. Залишок за дебетом — 28 000 грн;
3. Залишок за дебетом — 35 000 грн;
4. Залишок за дебетом — 32 000 грн.

37. Яку проводку слід скласти під час нарахування ТЗВ на реалізовані товари?

1. Д-т 28 «Товари», К-т 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
2. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 289 «ТЗВ»;
3. Д-т 902 «Собівартість реалізованої К-т 28 «Товари»;
4. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 289 «ТЗВ».

38. Розрахуйте за середнім відсотком торгіву націнку, якщо відомо, що сума торгової націнки на початок звітного періоду — 12 000 грн, проведено націнок за звітний період — 21 800 грн, вартість залишку товарів на початок місяця — 41 000 грн, вартість придбаних за місяць товарів — 54 000 грн.

1. 45 %
2. 37,6 %
3. 38,1 %
4. 35,6 %

39. Якою бухгалтерською проводкою списується торгова націнка на реалізовані товари?

1. Д-т 285 «Торгова націнка», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».
2. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 282 «Товари у торгівлі».
3. Д-т 285 «Торгова націнка», К-т 79 «Фінансові результати».
4. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 285 «Торгова націнка» («сторно»).

40. Визначити сальдо на кінець звітного місяця на субрахунку 285 «Торгова націнка», якщо сальдо на початок звітного місяця — 6000 грн, сума проведених націнок за звітний місяць — 22 800 грн, вартість залишку товарів на початок місяця — 23 000 грн, вартість придбаних за звітний місяць — 78 000 грн, вартість реалізованих за звітний місяць товарів — 82 000 грн.

1. 5038.
2. 4545.
3. 5244.
4. 4938.

41. Якою бухгалтерською проводкою відображається оприбуткування повернутого покупцем товару?

1. Д-т 28 «Товари», К-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».
2. Д-т 28 «Товари», К-т «Каса».
3. Д-т 702 «Доходи від реалізації товарів», К-т 30 «Каса».
4. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 282 «Товари у торгівлі» («сторно»).

42. Розрахуйте чистий дохід від реалізації товарів, якщо реалізовано товарів за продажними цінами — 60 000 грн (у т.ч. ПДВ)

1. 52 000 грн
2. 48 000 грн
3. 54 000 грн
4. 50 000 грн

43. Для чого використовується 28 «Товари»?

1. Для відображення продажів товарів.
2. Для відображення надходження товарів.
3. Для відображення залишків запасів.
4. Для відображення руху товарів.

44. У звітному періоді торгове підприємство одержало дохід від реалізації товарів у розмірі 720 000 грн (у т.ч. ПДВ). Собівартість реалізованих товарів дорівнювала — 98 000 грн, витрати на збут — 15 000 грн, адміністративні витрати — 21 000 грн. Визначте фінансовий результат підприємства за підсумками року:

1. Прибуток — 466 000 грн.
2. Збиток — 466 000 грн.
3. Прибуток — 487 000 грн.
4. Прибуток — 260 000 грн.

45. На який рахунок списується чистий дохід від реалізації товарів?

1. 702 «Доход від реалізації товарів».
2. 74 «Інші доходи».
3. 902 «Собівартість реалізованих товарів».
4. 79 «Фінансовий результат».

46. На якому бухгалтерському рахунку відображається списання зіпсованого товару та витрати на оплату послуг з переробки (утилізації) його?

1. 92 «Адміністративні витрати».
2. 93 «Витрати на збут».
3. 946 «Витрати від знецінення запасів».
4. 902 «Собівартість реалізованих товарів».

47. Якою бухгалтерською проводкою відображається списання товарів (підставок для канцтоварів) на власні потреби підприємства

1. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 28 «Товари».
2. Д-т 94 «Інші операційні витрати», К-т 28 «Товари».
3. Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 28 «Товари».
4. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 28 «Товари».

Тестові завдання

1. Яка проводка складається під час відвантаження зі складу товарів покупцям?

1. Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», К-т 281 «Товари на складі».
2. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 281 «Товари на складі».
3. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 281 «Товари на складі».
4. Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».

2. Яку проводку необхідно скласти під час нарахування заробітної плати робітникам складу оптового підприємства?

1. Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 28 «Товари».
2. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».
3. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 93 «Витрати на збут».
4. Д-т 94 «Інші витрати», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».

3. Розрахувати середній відсоток торгової націнки на товари, якщо відомо: залишок товарів на початок місяця по продажним цінам — 20 000 грн, придбано товарів за продажними цінами — 40 000 грн, торгова націнка на початок місяця — 6000 грн, сума націнок проведених за місяць — 14000 грн

1. 4,0 %
2. 4,1 %
3. 3,3 %
4. 3,6 %

4. Що означає така бухгалтерська проводка: Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці»?

1. Нарахована заробітна плата продавцям магазину.
2. Нарахована заробітна плата робітникам складу.
3. Видана заробітна плата робітникам торгового підприємства.
4. Нарахована заробітна плата адміністративно-управлінському персоналу.

5. Яку проводку необхідно скласти під час нарахування амортизації основних засобів складу оптового підприємства?

1. Д-т 131 «Знос основних засобів», К-т 92 «Адміністративні витрати».
2. Д-т 10 «Основні засоби», К-т 93 «Витрати на збут».
3. Д-т 131 «Знос основних засобів», К-т 92 «Адміністративні витрати».
4. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 131 «Знос основних засобів».

6. Що є моментом реалізації товарів для підприємств оптової торгівлі?

1. Момент складання договору на відвантаження товарів покупцю.
2. Момент доставки товарів постачальником.
3. Момент доставки товарів покупцям.
4. Момент відвантаження товарів покупцю.

7. Якою бухгалтерською проводкою відображається нестача товарів у складі оптового підприємства в межах природного збитку?

1. Д-т 28 «Товари», К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами».
2. Д-т 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», К-т 28 «Товари».
3. Д-т 30 «Каса», К-т 28 «Товари».
4. Д-т 37 «Розрахунки з іншими дебіторами», К-т 31 «Рахунки у банках».

8. Визначте середній відсоток транспортно-заготівельних витрат на підставі таких даних:

- залишок товарів на початок місяця за обліковими цінами — 9900 грн;
- придбано товарів у звітному місяці — 5300 грн;
- сума транспортно-заготівельних витрат на початок місяця — 396 грн;
- сума ТЗР за місяць — 212 грн;

1. 2,8 %
2. 3,0 %
3. 4,2 %
4. 4,0 %.

9. На підставі яких документів видаються гроші готівкою з поточного рахунка?

1. Платіжне доручення.
2. Платіжна вимога.
3. Розрахунковий чек з лімітованої чекової книжки.
4. Грошовий іменний чек.

10. У якій оцінці відображаються товари у балансі?

1. За фактичною собівартістю.
2. За договірними цінами.

3. За роздрібними цінами.
4. За усіма, що перелічено вище.

11. У яких регістрах здійснюється аналітичний облік товарів на складах?

1. У розрахункових відомостях.
2. У журналах.
3. У картках кількісно-сортового обліку.
4. У порівняльних відомостях.

12. Що означає така бухгалтерська проводка: Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», К-т 702 «Доходи від реалізації товарів»?

1. Реалізацію товарів.
2. Нарахування ПДВ.
3. Відображення у складі доходу виручки від реалізації товарів.
4. Передплата.

13. До якого розділу балансу належить стаття «Товари»?

1. До 1 розділу активу балансу.
2. До 2 розділу активу балансу.
3. До 3 розділу пасиву балансу.
4. До 3 розділу активу балансу.

14. У якому розділі балансу відображається заборгованість торгового підприємства постачальникам?

1. У 1 розділі активу.
2. У 2 розділі пасиву.
3. У 3 розділі активу.
4. У 4 розділі пасиву.

15. Розрахувати середній відсоток торгових націнок за умови, що сальдо торгових націнок на початок звітного місяця — 2000; сума проведених націнок за звітний місяць — 11 800; вартість залишку товарів на початок місяця — 11 000; вартість придбаних за звітний місяць товарів — 39 000 грн.

1. 18,9 %
2. 20,7 %
3. 25,6 %
4. 27,6 %

16. Що означає така бухгалтерська проводка: Д-т 63 «Розрахунки з постачальникам», К-т 311 «Поточний рахунок»?

1. Надійшов платіж від постачальника.
2. Погашення з поточного рахунка зобов'язання постачальникам.
3. Відображена заборгованість постачальникам.
4. Надійшов платіж за товари.

17. Яку бухгалтерську проводку слід скласти при зарахуванні торгової виручки на рахунок у банку?

1. Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 30 «Каса».

2. Д-т 31 «Рахунки в банках» Кт30 «Каса».
3. Д-т 30 «Каса», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».
4. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті».

18. Визначте фактичну собівартість придбаних товарів, якщо покупна вартість товарів склала — 18 000 грн у т.ч. ПДВ — 3000 грн. Витрати на транспортування — 500 грн, заробітна плата?

1. 19 500.
2. 18 500.
3. 15 500.
4. 15 000.

19. Яку бухгалтерську проводку слід скласти при списанні витрат на банківське обслуговування?

1. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 30 «Каса».
2. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 31 «Рахунки в банках».
3. Д-т 94 «Інші витрати», К-т 31 «Рахунки в банках».
4. Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 31 «Рахунки в банках».

20. Яку бухгалтерську проводку слід скласти при сплаті витрат на рекламу товарів?

1. Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 30 «Каса».
2. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 31 «Рахунки в банках».
3. Д-т 94 «Інші витрати», К-т 30 «Каса».
4. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 31 «Рахунки в банках».

21. Визначте середній відсоток ТЗВ, якщо відомо: облікова вартість товарів — 5000 грн, фактична собівартість — 6000 грн?

1. 20 %.
2. 17 %.
3. 12 %.
4. 35 %.

22. Визначте фактичну собівартість реалізованих товарів, якщо відомо: відвантажено товарів покупцю по продажних цінах — 25 000 грн; оптова торгова націнка — 6000 грн;

ТЗВ — 1000 грн

1. 15 000 грн.
2. 17 000 грн.
3. 19 000 грн.
4. 20 000 грн.

23. Який із перелічених об'єктів бухгалтерського обліку зменшує власний капітал?

1. Резервний капітал.
2. Непокриті збитки.
3. Нерозподілений прибуток.
4. Додатковий капітал.

24. Що таке собівартість товарів?

1. Вартість придбаних товарів без ПДВ.
2. Вартість придбаних товарів з ПДВ.
3. Договірна вартість товарів з урахуванням ТЗВ.
4. Договірна вартість товарів без ПДВ з урахуванням ТЗВ.

25. Яку проводку слід скласти на суму утримань прибуткового податку з заробітної плати робітників та службовців?

1. Д-т 66 «Розрахунки з оплати праці», К-т 30 «Каса».
2. Д-т 65 «Розрахунки за страхуванням», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».
3. Д-т 66 «Розрахунки з оплати праці», К-т 65 «Розрахунки за страхуванням».
4. Д-т 66 «Розрахунки з оплати праці», К-т 64 «Розрахунки за податками і платежами».

26. Яку бухгалтерську проводку слід скласти при погашенні в касу підприємства дебіторської заборгованості?

1. Д-т 30 «Каса», К-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».
2. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 37 «Розрахунки з різними дебіторами».
3. Д-т 30 «Каса», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».
4. Д-т 30 «Каса», К-т 37 «Розрахунки з різними дебіторами».

27. Що означає дебет рахунка 46 «Неоплачений капітал»?

1. Заборгованість засновників.
2. Заборгованість постачальників.
3. Погашення заборгованості покупця.
4. Погашення заборгованості дебіторів.

28. Розрахуйте середній відсоток торгової націнки, якщо покупна вартість товарів — 20000 грн, продажна вартість — 27 000 грн

1. 35 %
2. 30 %
3. 28 %
4. 15 %

29. Як на рахунках бухгалтерського обліку буде відображено надходження грошей від покупця за відвантажені товари — 10 500 грн

1. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 36 «Розрахунки з покупцями».
2. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».
3. Д-т 70 «Доход від реалізації», К-т 63 «Розрахунки з покупцями».
4. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 70 «Доход від реалізації».

30. Визначте фінансовий результат від основної діяльності, якщо відомо, що у звітному періоді підприємство одержало доход від реалізації товарів в розмірі — 240 000 грн (у т.ч. ПДВ). Собівартість реалізованих товарів дорівнювала — 17 000 грн, адміністративні витрати склали — 42 000 грн, витрати на збут — 16 000 грн.

1. Прибуток — 12 000 грн.
2. Збиток — 8000 грн.

3. Збиток — 28 000 грн.
4. Прибуток — 86 000 грн.

31. Якою бухгалтерською проводкою відображається нарахування податку на прибуток?

1. Д-т 981 «Податки на прибуток», К-т 79 «Фінансовий результат».
2. Д-т 79 «Фінансовий результат», К-т 641 «Розрахунки за податками».
3. Д-т 641 «Розрахунки за податками», К-т 981 «Податки на прибуток».
4. Д-т 981 «Податки на прибуток», К-т 641 «Розрахунки за податками».

32. Які витрати з перелічених не включаються до складу ТЗВ?

1. На страхування ризиків в дорозі.
2. Заробітна плата вантажників товарів.
3. Витрати на транспортування товарів.
4. Покупна вартість товарів.

33. Які витрати належать до адміністративних?

1. Амортизація обладнання складу товарів.
2. Заробітна плата працівників складу.
3. Витрати на маркетинг і рекламу.
4. Заробітна плата керівника підприємства.

34. Яка бухгалтерська проводка складається під час списання витрат на збут?

1. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 28 «Товари».
2. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».
3. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».
4. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 93 «Витрати на збут».

35. Що означає така кореспонденція рахунків: Д-т 702 «Доход від реалізації», К-т 641 «Розрахунки за податками»?

1. Нараховано податковий кредит.
2. Перераховано ПДВ.
3. Здійснені розрахунки з бюджетом.
4. Нарахована податкова заборгованість з ПДВ.

36. Що означає така кореспонденція рахунків Д-т 641 «Розрахунки за податками», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»?

1. Нарахована податкова заборгованість з ПДВ.
2. Перераховано ПДВ.
3. Здійснені розрахунки з бюджетом.
4. Нараховано податковий кредит.

37. У якій оцінці відображаються товари в балансі?

1. За відпускнуою ціною.
2. За оптовою ціною.
3. За договірною ціною.
4. За фактичною собівартістю.

38. За якою з перелічених оцінок відображається заборгованість покупців?

1. За договірними цінами.
2. За фактичною собівартістю.
3. За обліковими цінами.
4. За покупними цінами.

39. Визначте фінансовий результат від основної діяльності якщо відомо, що у звітному періоді підприємство одержало доход від реалізації товарів в розмірі — 48 000 грн (у т.ч. ПДВ). Собівартість реалізованих товарів дорівнювала 30 000 грн, адміністративні витрати склали — 3000 грн, витрати на збут — 2000 грн

1. Прибуток — 12 000грн
2. Прибуток — 5000 грн
3. Збиток — 10 000 грн
4. Збиток — 12 000 грн

40. Як на рахунках бухгалтерського обліку буде відображено надходження грошей від підзвітної особи?

1. Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами», К-т 30 «Каса».
2. Д-т 30 «Каса», К-т 70 «Доход від реалізації».
3. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 30 «Каса».
4. Д-т 30 «Каса», К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами».

41. Що означає бухгалтерський запис: Д-т 641 «Розрахунки за податками», К-т 31 «Розрахунки в банках» — 2000 грн

1. Перераховано до бюджету податок на прибуток у сумі — 2000 грн
2. Нараховано податок на прибуток у сумі 2000 грн
3. Перераховані відрахування до Пенсійного фонду — 2000 грн
4. Перераховані відрахування за соціальним страхуванням — 2000 грн

42. Якою бухгалтерською проводкою відображається надходження товарів від постачальника?

1. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».
2. Д-т 28 «Товари», К-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».
3. Д-т 28 «Товари», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».
4. Д-т 28 «Товари», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

43. У якій оцінці відображаються товари на рахунка 282 «Товари у торгівлі»?

1. За фактичною собівартістю.
2. За договірною вартістю.
3. За фактичною собівартістю з ПДВ.
4. За продажною вартістю.

44. Що означає бухгалтерська проводка: Д-т 289 «ТЗВ», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»?

1. Відображення транспортно-заготівельних витрат.
2. Нарахування ПДВ.
3. Списання ТЗВ.
4. Відображення заборгованості постачальнику за ТЗВ.

45. На який рахунок списується визначений прибуток підприємства в кінці звітного періоду?

1. 702 «Доход від реалізації».
2. 79 «Фінансові результати».
3. 441 «Прибуток нерозподілений».
4. 73 «Інші фінансові доходи».

46. Який економічний зміст такої бухгалтерської проводки: Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 902 «Собівартість реалізованих товарів»?

1. Списується собівартість реалізованих товарів.
2. Списуються адміністративні витрати.
3. Списуються витрати на збут.
4. Списується доход від реалізації.

47. Визначте фінансовий результат від основної діяльності, якщо у звітному періоді підприємство одержало доход від реалізації товарів в розмірі 54 000 грн (у т.ч. ПДВ). Собівартість реалізованих товарів — 38 000 грн. Адміністративні витрати склали — 2500 грн, витрати на збут — 2000 грн. Інші витрати — 800 грн.

1. Прибуток — 1700 грн
2. Збиток — 2500 грн
3. Прибуток — 2800 грн
4. Збиток — 4000 грн

48. Якою бухгалтерською проводкою відображається видача коштів з каси в підзвіт?

1. Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», К-т 30 «Каса».
2. Д-т 28 «Товари», К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами».
3. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 30 «Каса».
4. Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами», К-т 93 «Витрати на збут».

49. Слід відобразити бухгалтерською проводкою нарахування заробітної плати робітнику торговельного складу.

1. Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».
2. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».
3. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».
4. Д-т 66 «Розрахунки з оплати праці», К-т 93 «Витрати на збут».

50. Якою бухгалтерською проводкою відображається відкриття акредитиву за рахунок кредиту банку?

1. Д-т 33 «Інші грошові кошти», К-т 31 «Рахунки в банках».
2. Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 60 «Короткострокові позики банку».
3. Д-т «Короткострокові позики банку», К-т 31 «Рахунки в банках».
4. Д-т 313 «Інші рахунки в банку», К-т 60 «Короткострокові позики банку».

51. Відобразити бухгалтерською проводкою суму допомоги робітнику підприємства за рахунок коштів фонду соціального страхування — 400 грн.

1. Д-т 66 «Розрахунки з оплати праці», К-т 652 «Розрахунки з соціальним страхуванням».
2. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».
3. Д-т 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням», К-т 30 «Каса».
4. Д-т 652 «Розрахунки за соціальним страхуванням», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».

52. Визначте продажну вартість товарів на підприємстві роздрібній торгівлі, якщо покупна вартість склала — 25 000 грн, торгова націнка — 35,0 %?

1. 33 750 грн.
2. 30 000 грн.
3. 39 000 грн.
4. 40 250 грн.

53. Якою бухгалтерською проводкою відображається нарахування торгової націнки на придбані товари?

1. Д-т 28 «Товари», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».
2. Д-т 28 «Товари», К-т «79 «Фінансовий результат».
3. Д-т 285 «Торгова націнка», К-т 28 «Товари».
4. Д-т 28 «Товари», К-т 285 «Торгова націнка».

54. За якою оцінкою основні засоби включаються до валюти балансу?

1. За первісною.
2. За фактичною собівартістю.
3. За договірною.
4. За достатньою.

55. Що означає бухгалтерська проводка Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 79 «Фінансовий результат»?

1. Здійснені розрахунки з бюджетом.
2. Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ.
3. Перераховано ПДВ.
4. Списано чистий доход від реалізації товарів.

56. На який рахунок списуються непокриті збитки підприємства в кінці звітного періоду?

1. Д-т 70 «Доход від реалізації товарів».
2. Д-т 74 «Інші доходи».
3. Д-т 79 «Фінансові результати».
4. Д-т 442 «Непокриті збитки».

57. Як на рахунках бухгалтерського обліку відображається реалізація товарів покупцю оптовим торговим підприємством?

1. Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 28 «Товари».
2. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».
3. Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками».

4. Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».

58. Який економічний зміст такої бухгалтерської проводки: Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 902 «Собівартість реалізованих товарів»?

1. Списується собівартість реалізованих товарів.
2. Списуються адміністративні витрати.
3. Списуються витрати на збут.
4. Списується дохід від реалізації товарів.

59. Якою бухгалтерською проводкою відображається нарахування зносу основних засобів адміністративного призначення?

1. Д-т 131 «Знос основних засобів», К-т 92 «Адміністративні витрати».
2. Д-т 131 «Знос основних засобів», К-т 94 «Інші витрати».
3. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 131 «Знос основних засобів».
4. Правильної відповіді серед вказаних нема.

60. Що означає дебет рахунка 46 «Неоплачений капітал»?

1. Заборгованість засновників.
2. Заборгованість постачальників.
3. Погашення заборгованості покупця.
4. Погашення заборгованості засновників.

61. Що означає кредит рахунка 46 «Неоплачений капітал»?

1. Заборгованість засновників.
2. Заборгованість постачальників.
3. Погашення заборгованості покупцями.
4. Погашення заборгованості засновниками.

62. Розрахувати середній відсоток ТЗВ, якщо відомо, що сума ТЗВ на початок звітного періоду склала — 3000 грн, сплачено суму ТЗВ у звітному періоді — 6000 грн, залишок товарів на початок місяця — 25 000 грн, надійшло товарів у звітному місяці — 45 000 грн?

1. 12, 86 %
2. 12, 0 %
3. 13, 22 %
4. 121,98 %.

63. Яка бухгалтерська проводка складається під час нарахування заробітної плати головному бухгалтеру у торговому підприємстві?

1. Д-т 66 «Розрахунки з оплати праці», К-т 94 «Інші витрати».
2. Д-т 66 «Розрахунки з оплати праці», К-т 92 «Адміністративні витрати».
3. Д-т 66 «Розрахунки з оплати праці», К-т 30 «Каса».
4. Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».

64. Визначте залишок на субрахунку 285 «Торгова націнка», якщо відомо, що залишок торгової націнки на початок місяця — 35 000 грн, за звітний місяць нараховано — 80 000 грн, списано за звітний місяць сума торгової націнки на реалізовані товари — 72 000 грн.

1. 43 000 грн.
2. 152 000 грн.
3. 117 000 грн.
4. 115 000 грн.

65. Як на рахунках бухгалтерського обліку буде відображене нарахування зносу комп'ютера бухгалтера підприємства — 1200 грн?

1. Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 131 «Знос основних засобів» — 1200 грн.
2. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 131 «Знос основних засобів» — 1200 грн.
3. Д-т 131 «Знос основних засобів», К-т 94 «Інші витрати» — 1200 грн.
4. Д-т 131 «Знос основних засобів», К-т 79 «Фінансовий результат».

66. Визначте суму обороту за кредитом чи дебетом рахунку 40 «Статутний капітал», якщо сальдо на початок місяця дорівнювало — 200 000 грн, у поточному місяці зменшена номінальна вартість акцій, тому сальдо на кінець місяця — 70 000 грн

1. Оборот за дебетом — 130 000 грн.
2. Оборот за кредитом — 130 000 грн.
3. Оборот за кредитом — 270 000 грн.
4. Оборот за дебетом — 270 000 грн.

67. Що означає така бухгалтерська проводка :Д-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами», К-т 30 «Каса»?

1. Видані гроші під звіт.
2. Гроші надійшли до каси від підзвітних осіб.
3. Погашена заборгованість підзвітних осіб.
4. Надійшов авансовий звіт від підзвітних осіб.

68. Визначте сальдо рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці», якщо заборгованість робітникам на початок місяця — 12 000 грн. Нараховано — 12 000 грн. Сплачено — 12 000 грн.

1. 12 000 грн (кредитове).
2. 20 000 грн (дебетове).
3. 44 000 грн (кредитове).
4. 4000 грн (кредитове).

69. Якою бухгалтерською проводкою відображається надходження товарів до складу оптового підприємства?

1. Д-т 281 «Товари на складі», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».
2. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».
3. Д-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», К-т 281 «Товари на складі».
4. Д-т 281 «Товари на складі», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

70. Яка проводка складається під час відвантаження зі складу оптового підприємства товарів покупцям за обліковими цінами — 42 000 грн?

1. Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» — 42 000 грн, К-т 28 «Товари».
2. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 28 «Товари».
3. Д-т 28 «Товари», К-т 902 «Собівартість реалізованих товарів».
4. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 28 «Товари».

71. Що означає така бухгалтерська проводка: Д-т 31 «Рахунки в банках», К-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»?

1. Відвантажені товари покупцям за договірними цінами.
2. Надійшов платіж від покупців.
3. Списана собівартість реалізованих товарів.
4. Перерахована заборгованість покупцям.

72. На який рахунок списуються в кінці місяця адміністративні витрати?

1. На рахунок 28 «Товари».
2. На рахунок 94 «Інші витрати».
3. На рахунок 702 «Доход від реалізації товарів».
4. На рахунок 79 «Фінансові результати».

73. У якому розділі балансу відображається стаття 28 «Товари»?

1. У 1 розділі активу балансу.
2. У 1 розділі пасиву балансу.
3. У 2 розділі пасиву балансу.
4. У 2 розділі активу балансу.

74. На який рахунок списуються в кінці місяця витрати на збут?

1. На рахунок 28 «Товари».
2. На рахунок 70 «Доходи від реалізації».
3. На рахунок 79 «Фінансові результати».
4. На рахунок 94 «Інші витрати».

75. Яка бухгалтерська проводка складеться під час відвантаження зі складу товарів покупцям за продажними (договірними цінами) на суму — 36 000 грн?

1. Д-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», К-т 702 «Доход від реалізації товарів» — 36 000 грн.
2. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 28 «Товари».
3. Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» — 360 000 грн.
4. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 28 «Товари».

76. Що є моментом реалізації товарів зі складів оптового підприємства?

1. Момент підписання договору на відвантаження.
2. Момент відвантаження товарів.
3. Момент доставки товарів покупцю.
4. Момент розрахунка за відвантажені товари.

77. Розрахуйте суму торгової націнки на реалізовані товари, якщо середній відсоток торгових націнок склав — 31,0 %. Виручка від реалізації товарів за звітний період — 42 000 грн.

1. 13 020 грн
2. 18 000 грн
3. 11 050 грн
4. 15 000 грн

78. Як на рахунках бухгалтерського обліку відображається списання товарів під час відвантаження?

1. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 28 «Товари».
2. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 28 «Товари».
3. Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 79 «Фінансові результати».
4. Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 28 «Товари».

79. У якій оцінці відображається товар у балансі?

1. За фактичною собівартістю.
2. За договірними цінами.
3. За покупними цінами.
4. За усіма, що перелічені вище.

80. Яка бухгалтерська проводка складеться під час реалізації (продажу) товарів за готівку?

1. Д-т 31 «Рахунки в банку», К-т 902 «Собівартість товарів».
2. Д-т 30 «Каса», К-т 282 «Товари в торгівлі».
3. Д-т 79 «Фінансові результати», К-т 702 «Доход від реалізації товарів».
4. Д-т 30 «Каса», К-т 702 «Доходи від реалізації товарів».

81. У звітньому періоді торгове підприємство одержало доход від реалізації товарів у розмірі — 840 000 грн (у т.ч. ПДВ). Собівартість реалізованих товарів дорівнювала — 400 000 грн. Адміністративні витрати — 120 000 грн, витрати на збут — 80 000 грн, інші витрати — 30 000 грн. Визначте фінансовий результат від діяльності торгового підприємства за підсумками року.

1. Прибуток — 250 000 грн.
2. Збиток — 100 000 грн.
3. Збиток — 250 000 грн.
4. Прибуток — 70 000 грн.

82. Як на рахунках бухгалтерського обліку відображається нарахування заробітної плати керівнику торгового підприємства?

1. Д-т 92 «Адміністративні витрати», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».
2. Д-т 93 «Витрати на збут», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».
3. Д-т 66 «Розрахунки з оплати праці», К-т 30 «Каса».
4. Д-т 94 «Інші витрати», К-т 66 «Розрахунки з оплати праці».

83. На який рахунок списуються адміністративні витрати за підсумком звітного періоду?

1. 79 «Фінансові результати».

2. 902 «Собівартість реалізованих товарів».
3. 94 «Інші витрати операційної діяльності».
4. 95 «Фінансові витрати».

84. На якому рахунка визначається нерозподлений прибуток від господарської діяльності підприємства за звітний період?

1. 791 «Результат основної діяльності».
2. 902 «Собівартість реалізованих товарів».
3. 441 «Прибуток нерозподлений».
4. 95 «Фінансові витрати».

85. На якому бухгалтерському рахунка відображаються витрати з проведення експертизи щодо якості товару?

1. 92 «Адміністративні витрати».
2. 93 «Витрати на збут».
3. 95 «Фінансові витрати».
4. 902 «Собівартість реалізованих товарів».

86. Яка з перелічених бухгалтерських проводок відображає факт придбання товарів за плату?

1. Д-т 28 «Товари», К-т 63 «Розрахунки з постачальниками».
2. Д-т 28 «Товари», К-т 719 «Інші доходи від операційної діяльності».
3. Д-т 28 «Товари», К-т 372 «Розрахунки з підзвітними особами».
4. Д-т 28 «Товари», К-т 79 «Фінансові результати».

87. На якому бухгалтерському рахунка відображається списання вартості зразків товарів по рекламній акції в межах двохпроцентної норми?

1. Д-т 92 «Адміністративні витрати».
2. Д-т 79 «Фінансові результати».
3. Д-т 93 «Витрати на збут».
4. Д-т 94 «Інші операційні витрати».

88. Яка бухгалтерська проводка складається в разі безкоштовного отримання основних засобів підприємством роздрібною торгівлі?

1. Д-т 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», К-т 424 «Безкоштовно отримані необоротні активи».
2. Д-т 719 «Інші доходи операційної діяльності», К-т 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».
3. Д-т 10 «Основні засоби», К-т 424 «Безкоштовно отримані необоротні активи».
4. Д-т 424 «Безкоштовно отримані необоротні активи», К-т 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів».

89. Якою бухгалтерською проводкою відображається оприбуткування повернутих покупцем товарів?

1. Д-т 28 «Товари», К-т 30 «Каса».
2. Д-т 702 «Доход від реалізації товарів», К-т 79 «Фінансові результати».
3. Д-т 704 «Вирахування з доходу», К-т 79 «Фінансові результати».
4. Д-т 902 «Собівартість реалізованих товарів», К-т 28 «Товари» (сторно).

90. На який бухгалтерський рахунок відносять комісійні винагороди банку при розрахунках БПК?

1. Д-т 92 «Адміністративні витрати».
2. Д-т 94 «Інші операційні витрати».
3. Д-т 93 «Витрати на збут».
4. Д-т 79 «Фінансові результати».

Тести до розділу 4

1. Сфера ресторанного господарства — це:

1. Придбання та відповідне перетворювання товарів для подальшої їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.
2. Продаж товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їхнього особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків.
3. Торгово-виробнича діяльність, яка має в розпорядженні окреме приміщення й торгово-технологічне устаткування для готування їжі, обладнане столиками й стільцями для її споживання.
4. Правильна відповідь відсутня.

2. Підприємства зобов'язані забезпечити наявність страв:

1. У лімітно-забірній картці.
2. Картці складського обліку.
3. У меню.
4. Товарно-транспортній накладній.

3. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про рух товарів визначені в:

1. П(С)БО 7.
2. П(С)БО 10.
3. П(С)БО 14.
4. П(С)БО 9.

4. Якщо облік товарів у коморі ведуть за первісною вартістю (підприємство платник ПДВ), то сума оприбуткованого товару за рахунком постачальника дорівнює:

1. Сумі товару мінус ПДВ.
2. Сумі товару плюс ПДВ.
3. Сумі товару, плюс ПДВ, плюс транспортні витрати.
4. Сумі товару без ПДВ, плюс транспортні витрати.

5. Якщо облік товарів у коморі ведуть за первісною вартістю (підприємство не є платником ПДВ), то сума оприбуткованого товару за рахунком постачальника дорівнює:

1. Сумі товару мінус ПДВ.
2. Сумі товару плюс ПДВ.

3. Сумі товару плюс ПДВ, плюс транспортні витрати.
4. Сумі товару без ПДВ плюс транспортні витрати.

6. Якщо облік товарів у коморі ведуть за ціною продажу (підприємство-платник ПДВ), то сума оприбуткованих товарів за рахунком постачальника дорівнює:

1. Сумі товару плюс ПДВ.
2. Сумі товару плюс ПДВ, плюс торговельна націнка.
3. Сумі товару мінус ПДВ.
4. Сумі товару без ПДВ плюс транспортні витрати.

7. Якою проводкою відображають зарахування передоплати постачальнику:

1. Дебет 311, Кредит 681.
2. Дебет 631, Кредит 371.
3. Дебет 371, Кредит 311.
4. Дебет 281 Кредит 631.

8. Проводкою Дебет 281, Кредит 745 відображено:

1. Оприбуткування продуктів, отриманих від підзвітної особи по закупівельному акту.
2. Оприбутковані товари й продукти як внесок засновника до статутного капітал.
3. Оприбутковані товари отримані безкоштовно.
4. Сума товару плюс ПДВ, плюс торговельна націнка.

9. Якщо причиною нестачі є природний убуток, пов'язаний із транспортуванням, така сума, розрахована за нормами:

1. Зменшує первинну вартість.
2. Додається до первинної вартості продукції.
3. Списується на витрати підприємства.
4. Правильна відповідь відсутня.

10. Якщо причиною нестачі є убуток понад природнього, пов'язаний із безгосподарністю відповідальної особи, така сума:

1. Зменшує первинну вартість.
2. Додається до первинної вартості продукції.
3. Списується на витрати підприємства.
4. Зменшує первинну вартість за рахунок матеріально-відповідальної особи.

11. Відображення в обліку операцій про списання товарів з комори та передавання до буфету підприємства:

1. Дебет 281, Кредит 631.
2. Дебет 901, Кредит 281.
3. Дебет 372, Кредит 301.
4. Дебет 282, Кредит 281.

12. Калькуляція страв — це:

1. Розрахунок собівартості одиниці виробу.
2. Розрахунок продажної вартості страви.

3. Розрахунок собівартості страв.
4. Розрахунок собівартості одиниці виробу та продажної вартості страви.

13. Вартість використаної сировини визначається, виходячи з:

1. Даних інвентаризації.
2. Норм, наведених у рецептурі й кількості реалізованих продуктів.
3. Виробничого звіту.
4. Правильна відповідь відсутня.

14. Якщо облікова вартість товару на виробництві вище ніж у коморі, якою проводкою мають відбити цю різницю:

1. Дебет 281, Кредит 23.
2. Дебет 901, Кредит 281.
3. Дебет 23, Кредит 285.
4. Дебет 285, Кредит 281.

15. Якщо облікова вартість товару на виробництві нижче ніж у коморі, якою проводкою мають відбити цю різницю:

1. Дебет 285, Кредит 23.
2. Дебет 901, Кредит 281.
3. Дебет 23, Кредит 285.
4. Дебет 285, Кредит 281

16. Якою проводкою списують сировину й товари, використані для виготовлення страв:

1. Дебет 902, Кредит 28.
2. Дебет 901, Кредит 201.
3. Дебет 902, Кредит 23.
4. Дебет 791, Кредит 902.

17. Облік спожитих продуктів кондитерським цехом треба вести:

1. За найменуванням, сортом.
2. Кількістю й цінами продажу.
3. Матеріально відповідальними особами.
4. 1 + 2 + 3.

18. Розрахунок необхідної кількості сировини, виходячи із затвердженої рецептури (за нормою), проводиться у:

1. Виробничому звіті.
2. Наряді-замовленні.
3. Накладній.
4. Правильна відповідь відсутня.

19. Для реалізації за готівку підприємства ресторанного господарства повинні купувати:

1. Ліцензію.
2. Торговельний патент.
3. Торговельний патент і ліцензію.
4. Правильна відповідь відсутня.

20. Основними причинами природні втрат є:

1. Неточності і помилки в обліку, що виникають внаслідок неправильних арифметичних підрахунків та описок в первинних документах.
2. Зловживання матеріально відповідальних осіб при прийомі та відпуску продукції.
3. Наслідки впливу зовнішнього середовища — вологості повітря, змін в температурі повітря та ін., ушкодження мікробами, гризунами, комахами.
4. Правильна відповідь відсутня.

21. Для усунення наведених вище розбіжностей між даними обліку та фактичною наявністю об'єктів господарювання застосовують один з основних елементів методу бухгалтерського обліку:

1. Калькуляцію.
2. Інвентаризацію.
3. Звітність.
4. Баланс.

22. За часом проведення інвентаризації бувають:

1. Планові.
2. Повні.
3. Часткові.
4. Разові.

23. До початку проведення інвентаризації матеріально відповідальні особи дають:

1. Підписку.
2. Розписку.
3. Звіт.
4. Інвентаризаційний опис.

24. Про те, що всі цінності перевірені у її присутності, матеріально відповідальна особа дає:

1. Підписку.
2. Розписку.
3. Звіт.
4. Інвентаризаційний опис.

25. На вартість виявлених надлишків товарів і сировини у коморі роблять проводку:

1. Д-т 23, К-т 719.
2. Д-т 282, К-т 719.
3. Д-т 281, К-т 719.
4. Д-т 281, К-т 702.

26. На вартість виявлених надлишків товарів і сировини у виробництві роблять проводку:

1. Д-т 23, К-т 719.
2. Д-т 282, К-т 719.

3. Д-т 281, К-т 719.
4. Д-т 91, К-т 702.

27. На вартість виявлених надлишків товарів у буфеті роблять проводку:

1. Д-т 23, К-т 719.
2. Д-т 282, К-т 719.
3. Д-т 281, К-т 719.
4. Д-т 92, К-т 702.

28. На вартість відсутніх товарів і сировини у коморі роблять проводку:

1. Д-т 947, К-т 281.
2. Д-т 947, К-т 23.
3. Д-т 947, К-т 282.
4. Д-т 91, К-т 702.

29. На вартість відсутніх товарів у коморі роблять проводку:

1. Д-т 947, К-т 281.
2. Д-т 947, К-т 23.
3. Д-т 947, К-т 282.
4. Д-т 79, К-т 28.

30. На вартість відсутніх товарів і сировини у виробництві роблять проводку:

1. Д-т 947, К-т 281.
2. Д-т 947, К-т 23.
3. Д-т 947, К-т 282.
4. Д-т 91, К-т 28.

Тестові завдання до частини II

Тести до розділів 1—6

1. Яку зі сторін договору називають генеральним підрядником?

1. Підрядник, який у порядку, визначеному договором підряду, та на підставі договору субпідряду, укладеному з генеральним підрядником, залучається до виконання робіт.
2. Сторона договору підряду, яка виконує та передає замовнику закінчені роботи (об'єкт будівництва), передбачені договором підряду.
3. Підрядник, який залучає до виконання робіт третіх осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результати їх роботи.

4. Сторона договору підряду, яка за власним рішенням або дорученням інвестора розміщує замовлення на виконання робіт (будівництво об'єкта), приймає закінчені роботи (об'єкт будівництва) та оплачує їх.

2. Яку зі сторін договору називають підрядником?

1. Підрядник, який у порядку, визначеному договором підряду, та на підставі договору субпідряду, укладеному з генеральним підрядником, залучається до виконання робіт.
2. Сторона договору підряду, яка виконує та передає замовнику закінчені роботи (об'єкт будівництва), передбачені договором підряду.
3. Підрядник, який залучає до виконання робіт третіх осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результати їх роботи.
4. Сторона договору підряду, яка за власним рішенням або дорученням інвестора розміщує замовлення на виконання робіт (будівництво об'єкта), приймає закінчені роботи (об'єкт будівництва) та оплачує їх.

3. Яку зі сторін договору називають замовником?

1. Підрядник, який у порядку, визначеному договором підряду, та на підставі договору субпідряду, укладеному з генеральним підрядником, залучається до виконання робіт.
2. Сторона договору підряду, яка виконує та передає замовнику закінчені роботи (об'єкт будівництва), передбачені договором підряду.
3. Підрядник, який залучає до виконання робіт третіх осіб (субпідрядників), залишаючись відповідальним перед замовником за результати їх роботи.
4. Сторона договору підряду, яка за власним рішенням або дорученням інвестора розміщує замовлення на виконання робіт (будівництво об'єкта), приймає закінчені роботи (об'єкт будівництва) та оплачує їх.

4. До яких активів підприємства належить ліцензія на здійснення ремонтно-будівельної діяльності?

1. Оборотних.
2. Необоротних.
3. Нематеріальних.
4. Капітальних інвестицій.

5. Що таке договір оренди земельних ділянок?

1. Виділення земельної ділянки в користування.
2. Придбання земельної ділянки.
3. Право користування чужою земельною ділянкою для проходу, проїзду, прокладки й експлуатації лінії електропередавання, зв'язку й трубопроводів.
4. Право користування чужою земельною ділянкою для будівництва промислових, побутових, соціально-культурних, житлових за інших споруджень і будинків.

6. Що таке договір куплі-продажу земельних ділянок?

1. Виділення земельної ділянки в користування.
2. Придбання земельної ділянки.
3. Право користування чужою земельною ділянкою для проходу, проїзду, прокладки й експлуатації лінії електропередавання, зв'язку й трубопроводів.

4. Право користування чужою земельною ділянкою для будівництва промислових, побутових, соціально-культурних, житлових та інших споруджень і будинків.

7. Що таке договір суперфіція земельних ділянок?

1. Виділення земельної ділянки в користування.
2. Придбання земельної ділянки.
3. Право користування чужою земельною ділянкою для проходу, проїзду, прокладки й експлуатації ліній електропередавання, зв'язку й трубопроводів.
4. Право користування чужою земельною ділянкою для будівництва промислових, побутових, соціально-культурних, житлових та інших споруджень і будинків.

8. Що таке договір сервітут земельних ділянок?

1. Виділення земельної ділянки в користування.
2. Придбання земельної ділянки.
3. Право користування чужою земельною ділянкою для проходу, проїзду, прокладки й експлуатації ліній електропередавання, зв'язку й трубопроводів.
4. Право користування чужою земельною ділянкою для будівництва промислових, побутових, соціально-культурних, житлових та інших споруджень і будинків.

9. Хто має право бути управителем фонду фінансування будівництва?

1. Довіритель.
2. Замовник.
3. Фінансова установа.
4. Інвестор.

10. В якому разі в бухгалтерському обліку пайовика частина будинку визнається об'єктом основних засобів?

1. Побудований об'єкт відповідає критеріям основних засобів, зазначеним у П(С)БО 7.
2. Нерухомість споруджувалася для продажу.
3. Об'єкт ураховується як запаси.
4. Об'єкт ураховується як капітальні інвестиції.

11. Який із варіантів ведення обліку операцій спільної діяльності доцільніший?

1. Ведення обліку всіма учасниками.
2. Одним учасником.
3. Кожним учасником.
4. Уповноваженим учасником.

12. Якою бухгалтерською проводкою відображаються отримані кошти від розміщення цільових облигацій під житлове будівництво, строк погашення яких перевищує один рік?

1. Дебет 311, Кредит 611 «Поточна заборгованість по довгостроковим зобов'язанням у національній валюті».

2. Дебет 311, Кредит 523 «Дисконт по випущених облігаціях».
3. Дебет 311, Кредит 521 «Зобов'язання по облігаціях».
4. Дебет 311, Кредит 522 «Премія по випущених облігаціях».

13. Якою бухгалтерською проводкою відображаються отримані кошти від розміщення цільових облігацій під житлове будівництво, випущені на строк не більше 12 місяців?

1. Дебет 311, Кредит 611 «Поточна заборгованість по довгостроковим зобов'язанням у національній валюті».
2. Дебет 311, Кредит 523 «Дисконт по випущених облігаціях».
3. Дебет 311, Кредит 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».
4. Дебет 311, Кредит 522 «Премія по випущених облігаціях».

14. Яким чином відображають придбання підприємцем устаткування на прохання замовника?

1. Дебет 151 «Капітальне будівництво», Кредит 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».
2. Дебет 104 «Машини та обладнання», Кредит 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».
3. Дебет 281 «Товари на складі», Кредит 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».
4. Дебет 109 «Інші основні засоби», Кредит 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

15. Який із перелічених об'єктів треба віднести до тимчасових титульних споруд?

1. Приоб'єктні контори і комори виконробів і майстрів.
2. Складські приміщення і навіси при об'єкті будівництва.
3. Душові, приміщення для обігріву робітників.
4. Устрій тимчасових підвісних доріг і кабельних кранів для переміщення матеріалів і деталей та їхнього розбирання.

16. Який із перелічених об'єктів не належить до тимчасових нетитульних споруд?

1. Приоб'єктні контори і комори виконробів і майстрів.
2. Складські приміщення і навіси при об'єкті будівництва.
3. Душові, приміщення для обігріву робітників.
4. Устрій тимчасових підвісних доріг і кабельних кранів для переміщення матеріалів і деталей та їхнього розбирання.

17. Який елемент витрат операційної діяльності відсутній?

1. Матеріальні затрати.
2. Витрати на оплату праці.
3. Витрати на соціальне страхування.
4. Амортизація.

18. Який із витрат діяльності за встановленою класифікацією відсутній?

1. Витрати операційної діяльності.

2. Витрати від звичайної діяльності.
3. Витрати фінансової діяльності.
4. Витрати інвестиційної діяльності.

19. Які витрати не включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт?

1. Прямі матеріальні витрати.
2. Витрати на виправлення браку.
3. Загальновиробничі витрати.
4. Витрати на збут.

20. Договори підряду залежно від способу визначення ціни поділяються на які договори?

1. З фіксованою ціною.
2. Договори за ціною «витрати плюс».
3. Твердою.
4. П.1 і п.2.

21. Що передбачає договір за ціною «витрати плюс»?

1. Фіксовану тверду договірну ціну загального обсягу робіт за договором підряду або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (м кв., кількість місць тощо).
2. Суму фактичних витрат підрядника на виконання договору підряду та погодженого в договорі прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).
3. Собівартість будівельно-монтажних робіт.
4. Вартість робіт, виконаних субпідрядником.

22. Які кошториси називають локальними?

1. Кошториси, які складаються за окремими видами робіт і витратами за будівлями, спорудами або за загальномайданчиковими роботами на підставі обсягів.
2. Кошториси, які об'єднують дані з локальних кошторисних розрахунків по всьому об'єкту та підлягають уточненню.
3. Кошториси, які складаються за окремими видами робіт.
4. Кошториси, які складаються за окремими видами робіт і витратами та об'єднують кошторисні розрахунки за об'єктом.

23. Які кошториси називають об'єктними?

1. Кошториси, які складаються за окремими видами робіт і витратами за будівлями, спорудами або за загальномайданчиковими роботами на підставі обсягів.
2. Кошториси, які об'єднують дані з локальних кошторисних розрахунків по всьому об'єкту та підлягають уточненню.
3. Кошториси, які об'єднують дані з локальних кошторисних розрахунків по всьому об'єкту та підлягають уточненню.
4. Кошториси, які складаються за окремими видами робіт і витратами та об'єднують кошторисні розрахунки за об'єктом.

24. Що визначає зведений кошторисний розрахунок?

1. Кошторисний документ, що визначає повну кошторисну вартість будівництва всіх об'єктів, передбачених проектом.
2. Кошти, що враховують економічно обгрунтований розмір прибутку підрядної організації від виконання будівельних і монтажних робіт.
3. Витрати, яких зазнав підрядник при укладенні будівельного контракту.
4. Витрати на утримання незадіяних будівельних машин.

25. За яким методом підрядник визнає дохід у сумі виконаних робіт за даними журналу (ф. № КБ-6)?

1. Співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за договором підряду у натуральному вимірюванні (м кв., м куб., т. тощо).
2. Вимірювання та оцінка виконаної роботи.
3. Співвідношення фактичних витрат від початку виконання договору підряду до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за договором.
4. п.1 + п.2.

26. Яку запис на рахунках треба відобразити з коректування проміжних рахунків, якщо суми проміжних рахунків виставлених замовникові — 20 000,0, а визнаний дохід — 18 000,0?

1. Дебет 36, Кредит 239—2000,0.
2. Дебет 36, Кредит 239—(-2000,0).
3. Дебет 36, Кредит 238—2000,0.
4. Дебет 36, Кредит 70—20 000,0.

27. Який запис з коректування проміжних рахунків повинен бути зроблений, якщо суми проміжних рахунків, виставлених замовникові, — 18 000,0, а визнаний дохід — 20000,0?

1. Дебет 36, Кредит 239—2000,0.
2. Дебет 36, Кредит 239—(-2000,0).
3. Дебет 36, Кредит 238—2000,0.
4. Дебет 36, Кредит 70—18 000,0.

28. Який буде розмір доходу в першому періоді, якщо міра завершеності робіт за договором підряду визначається за методом співвідношення обсягу завершеної частини робіт до їх загального обсягу за такими умовами: штукатурка 2500 кв. м стелі за три періоди, у т.ч. 700, 200 і 600 м² за 24 000,0 грн (з ПДВ) у т. ч. 6000,0 грн; 12 400,0 та 5600,0?

1. 5760.
2. 1680.
3. 6720.
4. 8570.

29. Який буде розмір доходу в третьому періоді, якщо міра завершеності робіт за договором підряду визначається за методом співвідношення обсягу завершеної частини робіт до їх загального обсягу за такими умовами: штукатурка 2500 кв. м стелі за три періоди, у т.ч. 700, 1200 і 600 кв. м за 24 000,0 грн (з ПДВ) у т. ч. 6000,0; 12 400,0 та 5600,0?

1. 5760.
2. 11520.
3. 5952.
4. 8570.

30. Який буде розмір доходу в другому періоді, якщо міра завершеності робіт за договором підряду визначається за методом співвідношення обсягу заведеної частини робіт до їх загального обсягу за такими умовами: штукатурка 2500 кв. м стелі за три періоди, у т.ч. 700, 1200 і 600 кв. м за 24 000,0 (з ПДВ) у т.ч. 6000,0; 12 400,0 та 5600,0?

1. 5760.
2. 11 520.
3. 6720.
4. 1344.

Тестові завдання до частини III

Тести до розділів 1—4

1. До транспортних підприємств належать підприємства, основний вид діяльності яких є:

1. Виробництво автомобілів.
2. Перевезення вантажів, пасажирів і багажу, пошти.
3. Надання інших транспортних послуг та п. 2. цього тестового завдання.
4. Все, викладене в п. 1, 2, 3 цього тестового завдання.

2. Основним регулюючим нормативно-правовим чинником щодо діяльності автотранспортних підприємств в Україні є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».
2. Закон України «Про автомобільний транспорт».
3. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності».
4. Закон України «Про транспортно-експедиторську діяльність».

3. Суб'єкти автотранспортного підприємництва мають право:

1. Скасувати рейси своїх транспортних засобів за обставин, які вони не могли передбачити і яким не могли запобігти, повернувши пасажирам кошти, сплачені за перевезення.
2. Проводити шозмінний передрейсовий та післярейсовий медичний огляди водіїв транспортних засобів.

3. Утримувати транспортні засоби в належному технічному та санітарному стані.

4. Забезпечувати своєчасне подання транспортних засобів для посадки пасажирів та відправлення.

4. Облік роботи автомобілів на транспортно-експедиційному обслуговуванні ведеться:

1. У картках обліку роботи автомобілів.

2. У книзі приймання замовлень.

3. Відповідно до п. 1, 2 цього тестового завдання.

4. У журналі 3.

5. Найпоширенішою формою обліку на автотранспортних підприємствах є:

1. Спрощена форма обліку.

2. Проста форма обліку.

3. Журнальна форма обліку.

4. Журнально-ордерна форма обліку.

6. До основного первинного документа обліку роботи автотранспорту і нарахування заробітної плати водіям належить:

1. Договір на пасажирське перевезення.

2. Квитанція про оплату вартості транспортно-експедиційних послуг.

3. Подорожний лист.

4. Поліс (сертифікат).

7. Облік у картках виконання договорів та контрактів на перевезення вантажів ведеться:

1. Щомісячно, які відкриваються на кожного клієнта, з яким укладений договір, та підтверджують фактично виконаний обсяг перевезень вантажів.

2. Щоденно, які відкриваються на кожного клієнта, з яким укладений договір, та підтверджують фактично виконаний обсяг перевезень вантажів.

3. Щоденно на основі замовлень на перевезення вантажів, подорожних листів, товарних накладних та інших документів.

4. Відповідно до п. 2, 3 цього тестового завдання.

8. До основного об'єкта обліку на автотранспортному підприємстві належить:

1. Система господарських операцій, регламентуючих діяльність автотранспортних підприємств.

2. Автомобіль або інший транспортний засіб.

3. Договори купівлі-продажу, безоплатне передавання автомобіля та інші.

4. Кількість перевезеного вантажу.

9. У податковому обліку сума витрат на страхування автотранспорту:

1. Не належить до валових витрат.

2. Належить до валових витрат у поточному звітному періоді у розмірі 50 %, а наступні 50 % відносяться до валових витрат у наступному звітному періоді.

3. Належить у повному обсязі до валових витрат у поточному звітному періоді.
4. Належить до валових витрат у поточному звітному періоді, але не більше 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп ОФ станом на початок звітного періоду.

10. Первісна вартість придбаних за кошти основних засобів складається з таких складових:

1. Суми, сплаченої покупцем продавцю за автомобіль (без непрямих податків).
2. Витрат, пов'язаних зі сплатою процентів за користування кредитом при придбанні автомобіля.
3. Витрат зі страхування ризиків, суми ввізного мита та викладеного в п. 1 цього тестового завдання.
4. Все, викладене в п. 1, 2, 3 цього тестового завдання.

11. При внесенні автотранспортного засобу до статутного капіталу його первісною вартістю є:

1. Справедлива вартість, погоджена з засновниками.
2. Витрати зі сплати обов'язкових зборів і платежів при реєстрації, доставці і страхуванню ризиків при доставці.
3. Доведення автомобіля до стану, придатного до використання за призначенням.
4. Все, викладене в п. 1, 2, 3 цього тестового завдання.

12. Витрати на поліпшення автотранспортних засобів:

1. Не відносять до валових витрат.
2. Відносять до валових витрат у поточному звітному періоді у розмірі 50 %, а наступні 50 % відносяться до валових витрат у наступному звітному періоді.
3. Відносять у повному обсязі до валових витрат у поточному звітному періоді.
4. Відносяться до валових витрат у поточному звітному періоді, але не більше 10 % від сукупної балансової вартості всіх груп ОФ станом на початок звітного періоду.

13. У податковому обліку орендаря за умов фінансової оренди при отриманні транспортного засобу:

1. Вартість отриманого транспортного засобу підлягає амортизації.
2. Балансову вартість другої групи основних фондів збільшують на вартість переданого транспортного засобу та викладене в п. 1 цього тестового завдання.
3. Виникають ВД.
4. Балансову вартість другої групи основних фондів зменшують на вартість переданого транспортного засобу та викладене в п. 3 цього тестового завдання.

14. Продаж автотранспортного засобу у бухгалтерському обліку супроводжується:

1. Визначенням доходу від даної операції.
2. Списанням на витрати залишкової вартості.
3. Списанням на витрати нарахованого зносу та викладене в п. 1, 2 цього тестового завдання.

4. Оформленням договору купівлі-продажу або договору комісії та викладене в п. 1, 2, 3 цього тестового завдання.

15. Особливістю податкового обліку з оприбуткування паливно-мастильних матеріалів є:

1. Придбані паливно-мастильні матеріали для легкового автомобіля відносяться до валових витрат у повному обсязі.
2. Придбані паливно-мастильні матеріали для легкового автомобіля відносяться до валових витрат тільки у половинному обсязі.
3. Придбані паливно-мастильні матеріали для легкового автомобіля відносяться до валових доходів у повному обсязі.
4. Придбані паливно-мастильні матеріали для легкового автомобіля відносяться до валових доходів тільки у половинному обсязі.

16. При використанні водієм для заправки автомобіля меншої суми, ніж йому було видано, він повинен відзвітуватися:

1. Не пізніше наступного робочого дня після дня видачі грошей.
2. У той самий день.
3. До закінчення третього дня після дня, у якому було придбано паливо.
4. До закінчення місяця, у якому було придбано паливо.

17. При перевищенні норм витрат паливно-мастильних матеріалів доцільно здійснити:

1. Експертизу.
2. Контрольне випробування.
3. Зафіксувати контрольні витрати та викладене в п. 2 цього тестового завдання.
4. Все, викладене в п. 1, 2, 3 цього тестового завдання.

18. Найбільш вагомими складовими, що впливають на організацію та ведення обліку запасних частин на автотранспортних підприємствах, є:

1. Шини.
2. Акумулятори.
3. Автомобілі, які підприємство купує для використання у складі запчастин.
4. Все, викладене в п. 1, 2, 3 цього тестового завдання.

19. Собівартість перевезень — це:

1. Виражені у грошовій формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою й здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення.
2. Виражені у грошовій та натуральній формі поточні витрати транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою й здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення.
3. Виражені у грошовій формі поточні витрати та витрати попередніх періодів транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою й здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення.

4. Виражені у грошовій та натуральній формі поточні витрати та витрати попередніх періодів транспортних підприємств, безпосередньо пов'язані з підготовкою й здійсненням процесу перевезень вантажів і пасажирів, а також виконанням робіт і послуг, що забезпечують перевезення.

20. До прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості перевезення, належать:

1. Витрати з утримання апарату управління виробничим процесом.
2. Вартість паливно-мастильних та інших матеріалів.
3. Вартість ремонтних послуг сторонніх організацій.
4. Все, викладене в п. 1, 2, 3 цього тестового завдання.

21. Затрати на страхування своїх водіїв автотранспортні підприємства мають право:

1. Не включати до складу валових витрат.
2. Включати до складу валових витрат з обмеженнями за рішенням керівника підприємства.
3. Включати до складу валових витрат у повній сумі без обмежень.
4. Включати або не включати до складу валових витрат на вибір підприємства.

22. Для водіїв транспортних підприємств особисте страхування від нещасних випадків на транспорті є:

1. Обов'язковим і не обкладається податком на дохід фізичних осіб.
2. Не обов'язковим і не обкладається податком на дохід фізичних осіб.
3. Обов'язковим і обкладається податком на дохід фізичних осіб.
4. Не обов'язковим і обкладається податком на дохід фізичних осіб.

23. На суми страхових внесків, перерахованих транспортним підприємством на страхування своїх водіїв від нещасних випадків на транспорті:

1. Не нараховуються і не утримуються внески до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування
2. Нараховуються і утримуються внески до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування
3. Нараховуються і утримуються внески лише до Пенсійного фонду
4. Нараховуються і утримуються внески лише до фондів соціального страхування.

24. Амортизаційні відрахування за транспортними засобами, які експлуатувалися при здійсненні декількох видів перевезень (робіт, послуг), розподіляються:

1. Між об'єктами калькулювання пропорційно обсягам перевезень (робіт, послуг).
2. Між об'єктами калькулювання пропорційно заробітній платі водіїв, зайнятих на перевезеннях (роботах, послугах).
3. Між об'єктами калькулювання пропорційно кількості транспортних засобів, які експлуатувалися при здійсненні декількох видів перевезень (робіт, послуг).
4. За будь-яким із наведених у п.п. 1-3 методів.

25. Витрати на технічне обслуговування і поточний ремонт рухомого складу, безпосередньо зайнятого на певному виді перевезень (робіт, послуг):

1. Не включаються до собівартості.
2. Включаються до собівартості за прямою ознакою.
3. Включаються до собівартості у розмірі 5 % витрат.
4. Включаються до собівартості у розмірі 10 % витрат.

26. До виробничої собівартості перевезень включають:

1. Прямі матеріальні витрати та витрати на оплату праці.
2. Витрати, вказані у п.1, а також інші прямі витрати і загально виробничі витрати.
3. Витрати, перелік яких наведено за п.п. 1—2.
4. Витрати, перелік яких наведено за п.п. 1—2, та суму амортизації транспортних засобів.

27. Прямі матеріальні витрати складаються із вартості:

1. Паливно-мастильних матеріалів.
2. Паливно-мастильних та інших матеріалів (у т. ч. транспортно-заготівельні витрати).
3. Паливно-мастильних та інших матеріалів (у т. ч. транспортно-заготівельні витрати), фактично використаних безпосередньо на здійснення перевезень.
4. Паливно-мастильних та інших матеріалів (у т. ч. транспортно-заготівельні витрати), фактично використаних безпосередньо на здійснення перевезень, а також витрат на страхування.

28. Якщо деякі мастильні та інші експлуатаційні матеріали неможливо віднести до певних видів перевезень, їх вартість включається до собівартості окремих об'єктів калькулювання шляхом:

1. Розподілу пропорційно вартості витраченого пального.
2. Розподілу пропорційно сумі основної заробітної плати.
3. Розподілу пропорційно вартості автотранспортних засобів.
4. Не розподіляється взагалі, а належить на загальновиробничі витрати.

29. Прямі витрати на оплату праці формують із витрат на виплату:

1. Основної заробітної плати працівників.
2. Основної та додаткової заробітної плати працівників.
3. Основної, додаткової заробітної плати та нарахувань до фондів.
4. Основної та додаткової заробітної плати працівників, безпосередньо пов'язаних зі здійсненням перевезень.

30. Якщо пряме віднесення витрат на оплату праці до собівартості окремих видів перевезень ускладнено, вони розподіляються:

1. Виходячи з питомої ваги певного виду перевезень у структурі доходів підприємства
2. Виходячи з питомої ваги певного виду перевезень у структурі собівартості
3. Виходячи з питомої ваги певного виду перевезень у структурі запланованих доходів підприємства.
4. Не розподіляється взагалі, а належить на загальновиробничі витрати.

ЛІТЕРАТУРА

Перелік літературних джерел до частини I

Література до розділу 2

1. Закон України «Про ціни та ціноутворення» від 3.12.90 р. № 507-X11, зі змінами та доповненнями.
2. Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі товари (продукцію)» № 313/96-ВР від 11.07.96 р. (зі змінами і доповненнями).
3. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97(зі змінами й доповненнями).
4. Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на спирт етиловий та алкогольні напої» № 178/96-ВР від 07.05.96 р. (зі змінами і доповненнями).
5. Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на тютюнові вироби» № 30/96-ВР від 06.02.96 р. (зі змінами і доповненнями)
6. Закон України «Про ставки акцизного збору та ввізного мита на деякі транспортні засоби» № 216/96-ВР від 24.05.96 р. (зі змінами і доповненнями)
7. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 283/97-ВР від 22.05.97 р. // Електронна бібліотека «Експерт-юрист». — К. : Високі технології, 2004.
8. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.99 р. // Все про бухгалтерський облік. — 2000. — № 11.
9. Наказ Міністерства торгівлі СРСР «Про твердження диференційованих розмірів списання втрат непродовольчих і продовольчих товарів у магазинах (відділах, секціях) самообслуговування» № 75 від 23.03.1984 р.
10. Наказ Міністерства торгівлі СРСР «Про затвердження норм природного збитку продовольчих товарів у торгівлі й інструкцій з їхнього застосування» № 88 від 2.04.1987 р.
11. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку» від 29 грудня 2000 р. № 356).
12. Інструкція про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання по кількості, затверджена постановою Держарбітражу при Раді Міністрів СРСР від 15.06.65 р. № 6 (з доповненнями і змінами).
13. Інструкція про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання по якості, затверджена постановою Держарбітражу при Раді Міністрів СРСР від 25.04.66 г. № 7 (з доповненнями і змінами).

14. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків ; затв. наказом Мінфіну від 11.08.94 р. № 69.

15. Інструкція «Про порядок зазначення роздрібних цін на товари народного вжитку на підприємствах роздрібно́ї торгівлі та громадського харчування» Наказ Міністерства зовнішніх економічних зв'язків та торгівлі України від 4.01.97 р. № 2.

16. Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, обов'язків та господарських операцій підприємств і організацій : затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. // Бухгалтерський облік та аудит. — 2000. — № 1. — С. 14—64.

17. Інструкції про порядок здійснення державного метрологічного нагляду за кількістю фасованого товару в упаковках, затверджена наказом Державного комітету стандартизації, метрології і сертифікації України від 17.05.2000 р. № 314.

18. Міжнародні правила по тлумаченню термінів «ІНКОТЕРМС» у редакції 1990 р. (Указ Президента України «Про застосування міжнародних правил інтерпретації комерційних термінів» від 4 жовтня 1994 року № 567/94).

19. План рахунків бухгалтерського обліку : Затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. // Бухгалтерський облік та аудит. — 2000. — № 1. — С. 3—13.

20. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.95 р. з змінами і доповненнями.

21. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей № 116, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. з доповненнями.

22. Порядок подання фінансової звітності, затв. Постановою Кабінету Міністрів від 28.02.00 р. № 419.

23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Мінфіну від 31.03.99 р. № 87.

24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затв. наказом Мінфіну від 31.03.99 р. № 87.

25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Мінфіну від 20.10.99 р. № 246.

26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затв. Наказом Мінфіну від 08.10.99 р. № 237.

27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв.наказом Мінфіну від 31.01.00 р. № 20.

28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», затв. наказом Мінфіну від 29.11.99 р. № 290.

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Мінфіну від 31.12.99 р. № 318.

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Мінфіну від 07.07.99 р. № 163.

31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затв. наказом Мінфіну від 10.08.00 р. № 193.

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив зміни цін та інфляції», затв. Наказом Мінфіну від 28.02.02 р. № 147.

33. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затв. наказом Мінфіну від 18.06.01 р. № 303.

34. Порядок збирання, сортування, транспортування, переробки та утилізації використаної тари (упаковки), затв. наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 02.10.2001 р. № 224.

35. Правила застосування, обороту і повернення засобів упаковки багаторазового використання на Україні і правила повторного використання дерев'яної, картонної тари і паперових мішків на Україні, затверджені наказом Міндержресурсів України від 16.06.1992 р. № 15.

36. Положення про порядок уцінки і реалізації залежаної продукції з груп товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення і надлишків товарно-матеріальних цінностей. Наказ Мінекономіки України і Мінфіну України від 15.12.99 р. № 149/300.

37. Бухгалтерський облік : Навч. посіб. / 2-ге видання. — К. : Центр навчальної літератури, 2004. — 272 с.

38. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник за редакцією професора Бутинця Ф.Ф. — Житомир: Рута, 2002.

39. *Грабова Н.Н., Добровский В.Н.* Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях : Учеб. пособ. для студ. вузов. — К., 2002.

40. *Грушевська Н.* Як вигідніше оплатити харчування працівників // Бухгалтерія торговельного підприємства : від А до Я. — 2004. — № 21. — С. 33—36.

41. *Лишиленко О.В.* Фінансовий облік : підручник. — 2-ге вид., перероб і доп. — К. : Центр навчальної літератури, 2008. — 556 с.

42. *Онищенко Т., Мякота В., Клиженко Я.* Альбом бухгалтерских проводок. — 9-ге вид., перероб. і доп. — Х. : Фактор, 2008. — 400 с.

43. Теория бухгалтерского учета : Учебное пособие / Валуев Б.И. и др.; под ред. проф. Б.И. Валуева. — Одесса : Принт Мастер, 2002. — 272 с.

44. *Ткаченко Н.М., Горова Т.М., Гльченко Н.О.* Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : Навчально-методичний посібник / Під загальною редакцією Н.М. Ткаченко. — К. : Алерта, 2004.

45. Організація бухгалтерського обліку. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир, 2002.

Література до розділу 3

1. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємства» від 28.12.1994 р. № 334/94-ВР з урахуванням змін, які були внесені в подальших періодах.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV.

3. Закон України «Про захист прав споживачів» від 12.05.1991 р. 31023-XII з подальшими змінами та доповненням.

4. Закон України «Про застосування електронних контрольно-касових апаратів у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг» від 01.06.2000 р. № 1776-III-XII з подальшими змінами та доповненням.

5. Положення про порядок уцінки та реалізації продукції залежалої по групі товарів широкого споживання, продукції виробничо-технічного призна-

чення та лишок товарно-матеріальних цінностей, затверджує Міністерством економіки та Міністерства фінансів України від 15.11.1999 р. № 149/300.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

9. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємства та організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

10. Інструкція про облік роздрібною товарообігу і товарних запасів, затверджена наказом Міністерства статистики України від 28.12.1996 р. № 389.

11. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.10.1998 р. № 90.

12. Порядок визначення розміру збитку від крадіжки, нестачі, псування матеріальних цінностей, затверджений постановкою КМУ від 22.01.96 р. № 116.

13. Бухгалтерський облік у торгівлі. Підручник для студентів ВНЗ спеціальностей «Облік і аудит» / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця та Н.М. Малюги. — 3-тє вид., перероб. і доп. — Житомир : Рута, 2006. — 624 с.

14. *Грабова Н.М., Добровський В.Н.* Бухгалтерський облік у виробничих і торгових підприємствах / під ред. Н.В. Кужельного. — К. : А.С.К., 2007. — 635 с.

15. *Лишценко О.В.* Фінансовий облік : підручник. 2-ге вид., перероб. і доп. — К. : Центр навчальної літератури, 2008. — 556 с.

16. *Солошенко Л.Ю.* Роздрібна торгівля : нове в бухгалтерському обліку. — Х. : Фактор, 2000. — 104.

Література до розділу 4

1. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності» від 12.07.96 № 324/96.

2. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIУ (зі змінами й доповненнями).

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». — Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями). — К., 1999.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями). — К., 2000.

5. Інструкція про порядок позначення роздрібних цін на товари народного споживання в підприємствах роздрібною торгівлі й громадського харчування, затв. наказом Міністерства зовнішніх економічних зв'язків і торгівлі України від 4.01.1997 р. № 2.

6. Инструкция по заполнению форм государственных статистических на-
страваний в торговой сети и сети ресторанного хозяйства // Бухгалтерия. —
2005. — № 48. — С. 16—21.

7. Методичні рекомендації щодо впровадження Національних положень
(стандартів) бухгалтерського обліку в сфері громадського харчування й побу-
тових послуг, гармонізованих із міжнародними стандартами, затверджені на-
казом Мінекономіки України від 17.06.03 р. № 157.

8. Збірник рецептур національних страв і кулінарних виробів для підпри-
ємств громадського харчування. — Наказ Мінторгу від 06.07.99 № 484.

9. Збірник рецептур страв і кулінарних виробів для підприємств громадсь-
кого харчування. — Наказ Міністерства торгівлі СРСР від 12.12.80 № 310.

10. Збірник рецептур страв для харчування школярів. — Наказ Міністерства
торгівлі УРСР від 24.12.85 № 341.

11. Збірник рецептур страв дієтичного харчування для підприємств гро-
мадського харчування. — Лист Міністерства торгівлі СРСР від 10.07.87
№ 0132-75.

12. Збірник рецептур на торти, тістечка, кекси й рулети. — Наказ Мінхарчо-
прому, 1978. — п.п. 1, 11, 111.

13. Збірник рецептур борошняних кондитерських і булочних виробів для
підприємств громадського харчування. — Лист Міністерства торгівлі СРСР
від 30.12.83 № 0176-75.

14. Порядок заняття торговельною діяльністю й правила торговельного об-
слуговування. — Постанова Кабінету Міністрів України від 8.02 1995 р.
№ 108.

15. Порядок розробки і затвердження технологічної документації на фірмові
страви, кулінарні й борошняні кондитерські вироби на підприємствах громад-
ського харчування. — Наказ Міністерства економіки України від 25.09.2000 р.
№ 210.

16. Правила роботи закладів (підприємств) громадського харчування // Все
про бухгалтерський облік. — 2002. — № 80. — С. 16—20.

17. Антонова К. Бухгалтерський облік реалізації виробів кухні і бару // Все
про бухгалтерський облік. — 2005. — № 20 (1053). — С. 7—10.

18. Бакун Ю., Бакун В. Себестоимость готовой продукции в сфере общепита
// Бухгалтерия. — 2001. — № 34/1. — с. 34-39.

19. Грачева Р.Е. Энциклопедия бухгалтерського учета. — К. : Галицкие
Контракты, 2004. — 832 с.

20. Бухгалтерський облік у галузях економіки : Навч. посіб. / Даньків Й.Я.,
Лучко М.Р., Остапюк М.Я. — К. : Знання-Прес, 2003. — 206 с.

21. Калайтан Т.В. Облік і аналіз фінансових результатів в управлінні діяль-
ністю підприємств громадського харчування : автореф. дис. канд. наук :
08.06.04 / Львівська комерційна академія. — Львів : ЛНУ, 2004. — с. 20.

22. Павлюк І.М. Бухгалтерський облік основних господарських операцій на
підприємствах і в організаціях : навч. посіб. — К. : Центр навчальної літерату-
ри, 2004. — 308 с.

23. Романов А.Г. Організація діяльності у сфері громадського харчування.
Харків : Центр Консулат, 2004. — 268 с.

24. Руденок Е. Общественное питание : особенности учета // Налог и бух-
галтерский учет. — 2003. — № 22. — С. 35—56.

25. Сафонова Т.О., Степова Т.Г. Проблемні питання обліку витрат у ресторано́му бізнесі // Вісник соціально-економічних досліджень. — Вип. 16. — Одеса : ОДЕУ, 2007. — С. 283—289.

26. Громадське харчування : особливості обліку / Солошенко Л., Федорченко Ф., Борщ Н. — 4-те вид., перероб. і доп. — Х. : Фактор, 2004. — 408 с.

27. Сушальская Т. Учет «по-шведски» // Бухгалтерия. — 2006. — № 13. — С. 16—21.

28. Чайковська М.П. Фактор сегментарної специфіки в ефективному менеджменті сфери послуг // Вісник соціально-економічних досліджень. — збірник наукових праць. вип. 22 / Одес. Держ. екон. ун-т. — Одеса : АТЗТ УРЕНТТ, 2006. — 414 с.

Перелік літературних джерел до частини II

Література до розділів 1—6

1. 19. Закон України «Про інвестиційну діяльність» від 18.09.91 р. № 1560-ХІІ.

2. Закон України «Про відповідальність підприємств, їхніх об'єднань, установ і організацій за правопорушення в сфері градобудівництва» від 14.10.94 р. № 208/94.

3. 59. Закон України «Про оплату праці» від 24.03.95 р. № 108/95-ВР, зі змінами та доповненнями.

4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 р. № 283/97-ВР (із змінами і доповненнями).

5. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» від 23.09.99 р. № 1105-ХІV, зі змінами та доповненнями.

6. Закон України «Про планування і забудову територій» від 20.04.2000 р. № 1699-ІІІ.

7. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 1.06.2000 р. № 1775-ІІІ.

8. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» від 02.03.2000 р. № 1533-111. Зі змінами та доповненнями.

9. Закон України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням» від 18.01.2001 р. № 2240-ІІІ.

10. Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. № 1058-ІV.

11. Закон України «Про оренду землі» від 02.10.03 р. № 1211-ІV.

12. Закон України «Про іпотеку» № 898 від 05.06.03 р.

13. Закон України «Про фінансово-кредитні механізми і керування майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю» від 19.06.03 р. № 978-ІV.

14. Закон України «Про державну реєстрацію речових прав на нерухоме майно та їх обмежень» від 01.07.2004 р. № 1952-ІV.

15. Закон України «Про цінні папери і фондовий ринок», від 23.02.06 р. № 3480-IV.

16. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.84 р. № 8073-X.

17. Земельний кодекс України від 25.10.01 р. № 27680-Ш.

18. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. — № 435-IV.

19. Постанова Кабінету Міністрів України від 20.11.2000 р. № 1755 «Про термін дії ліцензії на здійснення певних видів господарської діяльності, розмірах і порядку зарахування плати за її видачу».

20. Постанова КМУ «Про затвердження форм державного акту на право власності на земельну ділянку й державний акт на право постійного користування земельною ділянкою» від 02.04.02 р. № 449.

21. Тимчасовий порядок державної реєстрації угод, затв. Постановою КМУ від 26.05.04 р. № 671.

22. Порядок прийняття в експлуатацію завершених будівництвом об'єктів, затв. постановою КМУ від 08.10.08 р. № 923.

23. Постанова КМУ «Про затвердження типової форми заяви про вибір міста розташування земельної ділянки» від 18.02.09 р. № 113.

24. Порядок приймання в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів, затв. постановою КМУ від 08.10.08 р. № 923, п.12 // Баланс. — 2009. — № 5.

25. Наказ Міністерства фінансів України «Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку», № 88, від 24.05.95 р.

26. Наказ Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України «Про затвердження Правил визначення вартості будівництва» (ДБН Д 1.1-1-2000) від 27.08.2000 р. № 174 та 17.06.2003 р. № 85.

27. Постанова кабінету Міністрів України «Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві» від 1 серпня 2005 р. № 668.

28. Наказ Мінстату України «Про затвердження типових форм первинного обліку» від 29.12.95 р. № 352.

29. Наказ Держкомітету України з нагляду за охороною праці «Норми безкоштовної видачі спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту робітникам, зайнятим у будівельному виробництві» від 17.05.2004 р. // Все про бухгалтерський облік. — 2009. — № 75.

30. Наказ ДПАУ «Про затвердження форми Звіту про результати спільної діяльності на території України без створення юридичної особи, Порядку його складання, Порядку ведення податкового обліку результатів спільної діяльності» від 30.09.04 р. № 571.

31. Наказ Міністерства будівництва, архітектури і житлово-комунального господарства України «Про затвердження Зразкового договору підряду в капітальному будівництві» від 27.10.05 р. № 3.

32. Наказ Міністерства регіонального розвитку і будівництва України «Про затвердження форм свідоцтва про відповідність побудованого об'єкта проектної документації вимогам державних стандартів, будівельних норм і правил, заяви замовника об'єкта будівництва, акту готовності об'єкта до експлуатації» від 10.12.08 р. № 575.

33. Наказ Міністерства регіонального розвитку і будівництва України «Перелік виконавчої й іншої документації, що надається приймальній комісії при

прийманні в експлуатацію закінчених будівництвом об'єктів» № 637 від 24.12.08 р.

34. Лист Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 08.05.2008 р. № 9/16-190.

35. Лист 28.05.2008 № 9/5-222 Міністерства регіонального розвитку та будівництва України «Щодо обчислення витрат на зведення та розбирання тимчасових титульних будівель і споруд (Витяг)».

36. Лист Міністерства фінансів України від 24.04.2009 р. № 31-34000-20-10/11663 // Податки і бухгалтерський облік. — 2009. — № 43.

37. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Державного комітету з будівництва й архітектури України від 16.02.2004 р. № 30.

38. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затв. наказом МФУ від 30.09.2003 р. № 561.

39. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. наказом МФУ від 10.01.2007 р. № 2.

40. План рахунків бухгалтерського обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. // Бухгалтерський облік та аудит. — 2000. — № 1. — С. 3—13.

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Міністерства фінансів України від 7.06.1999 р. № 163.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92.

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181.

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 18 «Будівельні контракти», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205.

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку П(С)БО 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242.

49. Положення Міністерства будівельної архітектури України «Про підрядні контракти в будівництві України» від 15.12.93 р. № 9.

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. наказом Мінфіну від 31.01.00 р. № 20.

51. Положення «Про порядок випуску облігацій підприємств», затв. рішенням Держкомісії по цінних паперах і фондовому ринку України від 17.07.03 р. № 322.

52. Тимчасове положення про порядок реєстрації прав власності на нерухоме майно, затв. Наказом Мінюсту України від 28.01.03 р. № 7/5.

53. Типові регіональні правила забудови, затверджені наказом Державного комітету будівництва, архітектури й житлової політики України від 10.12.01 р. № 219.

54. Типові форми первинних облікових документів по обліку сировини і матеріалів, затв. наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193.

55. Типовые формы первичных документов по учету строительных машин и механизмов. Приказ ЦСУ СССР от 31.12.76 р. № 1044 // Все об учете и организации строительной деятельности. — 2-е изд., перераб. и доп. — Харків : Фактор, 2005. — 456 с.

56. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Мініфіну від 30.11.99 р. № 291.

57. Державний класифікатор України. Класифікація основних фондів // Все про бухгалтерський облік. — 1998. — № 61. — С. 2—11.

58. *Аверьянова Е.* Цикл статей Библиотека «Баланс»: методическое пособие. — 2009. — № 5. — С. 70; 91.

59. *Бабак В.* Получение разрешительных документов для строительства. Библиотека «Баланс»: методическое пособие. — № 5, 2009. — С. 8—10.

60. *Башиньська Н.* Первинні документи для складання кошторису. Библиотека ГЛЛВБУХА // Бухоблік у будівництві, 2008. — № 8. — С. 56.

61. *Верхогляд В.* Цикл статей. Библиотека «Баланс». Методическое пособие. — 2009. — № 5. — С. 62—66; 72—76.

62. Все об учете и организации строительной деятельности. — 2-е изд., перераб. и доп. — Х. : Фактор, 2005. — 456 с.

63. *Донец Т.* Земельный сервитут в строительстве: правовой аспект Библиотека «Баланс»: методическое пособие. — 2009. — № 5. — С. 26—29.

64. *Егорова И.* Учет целевых облигаций под строительство жилья. Библиотека «Баланс»: методическое пособие. — 2009. — № 5. — С. 80—86.

65. *Кантерман Е.* Цикл статей. Библиотека «Баланс». Методическое пособие. — 2009. — № 5. — С. 32—38; 56—61; 77—79.

66. *Крук В.* Ответственность в сфере строительства. Библиотека «Баланс»: методическое пособие. — 2009. — № 5. — С. 13—15.

67. *Миринова О.* Земельный сервитут: учет. Библиотека «Баланс»: методическое пособие. — № 5, 2009. — С. 30—31.

68. *Ноур Т.* Цикл статей. Библиотека «Баланс»: методическое пособие. — 2009. — № 5. — С. 16—19, 46—51.

69. *Придава Е.* Оформляем суперфиции землепользования для застройки Библиотека «Баланс»: методическое пособие. — 2009. — № 5. — С. 20—25.

70. Теорія Бухгалтерського обліку: навч. посіб. / за ред. проф. Б. І. Валусев. — Одеса: ОДЕУ; Принт Майстер, 2001. — 256 с.

71. *Ткаченко И.* Учет у участников долевого строительства. Библиотека «Баланс». Методическое пособие. — № 5, 2009. — С. 52—55.

Перелік літературних джерел до частини III

Література до розділів 1—4

1. Конституція України від 28 червня 1996 р. № 254/96 ВР.
2. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-ІV.
3. Цивільний кодекс України від 16 січня 2003 р. № 435-ІV.

4. Кодекс України про адміністративні правопорушення від 07.12.1984 р. № 8073-Х.

5. Закон України «Про автомобільний транспорт» від 5 квітня 2001 р., № 2344-III (зі змінами і доповненнями) в редакції Закону України від 23.02.06 р. № 3492-IV // Все про бухгалтерський облік. — 2006. — № 45. — С. 27-44.

6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-14 (зі змінами і доповненнями) // www.rada.kiev.ua // Баланс, 2009. — № 2-3.

7. Закон України «Про деякі питання ввезення на митну територію України та реєстрації транспортних засобів» від 06.07.05 р. № 2739-IV // www.rada.kiev.ua.

8. Закон України «Про дорожній рух» від 30.06.93 р. № 3353-ХП // www.rada.kiev.ua.

9. Закон України «Про ліцензування певних видів господарської діяльності» від 01.06.2000 р. № 1775-III зі змінами та доповненнями // www.rada.kiev.ua.

10. Закон України «Про обов'язкове страхування цивільно-правової відповідальності власників наземних транспортних засобів» від 01.07.04 р. № 1961-IV // www.rada.kiev.ua.

11. Закон України «Про підприємництво» Закон України від 07.02.91 р. № 698-XV // www.rada.kiev.ua.

12. Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 21.12.2000 р. № 1963-ХП зі змінами та доповненнями // Все про бухгалтерський облік. — 2007. — № 5. — С. 17—20, 45.

13. Закон України «Про податок з доходів фізичних осіб» від 22.05.03 р. № 889-IV зі змінами та доповненнями // www.rada.kiev.ua.

14. Закон України «Про транзит вантажів» від 20.10.99 р. № 1172-XIV // www.rada.kiev.ua.

15. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств», прийнятий Верховною Радою України 22 травня 1997 р. № 283/97 (зі змінами і доповненнями) // www.rada.kiev.ua // Баланс, 2008. — № 64-65.

16. Закон України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», прийнятий Верховною Радою України від 23 березня 1996 р. № 98/96-ВР (з наступними змінами та доповненнями) // www.rada.kiev.ua.

17. Закон України «Про податок на додану вартість», прийнятий Верховною Радою України 3 квітня 1997 р., № 167/97-ВР (зі змінами та доповненнями) // www.rada.kiev.ua.

18. Закон України «Про транспортно-експедиторську діяльність», прийнятий Верховною Радою України 1 липня 2004 р., № 1955-IV // www.rada.kiev.ua.

19. Закон України «Про участь України в Митній конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП (Конвенції МДП 1975 року)», прийнятий Верховною Радою України 15 липня 1994 р., № 117/94 // www.rada.kiev.ua.

20. Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та по слуг», прийнятий Верховною Радою України 6 липня 1995 р., № 265/95 (зі змінами і доповненнями) // www.rada.kiev.ua.

21. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про застосування електронних контрольно-касових апаратів і товарно-касових книг при

розрахунках із споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», прийнятий Верховною Радою України 1 червня 2000 р., № 1776/Ш // www.rada.kiev.ua.

22. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», прийнятий Верховною Радою України 1 липня 2004 р. № 1957-IV // www.rada.kiev.ua.

23. Закон України «Про господарські товариства», прийнятий Верховною Радою України 19 вересня 1991 р. № 1576-XII (зі змінами і доповненнями) // www.rada.kiev.ua.

24. Експлуатаційні норми середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі, затвержені наказом Міністерства транспорту України від 20.05.06 р. № 488 // Все про бухгалтерський облік. — 2006. — № 72. — С. 5—96.

25. Експлуатаційні норми середнього ресурсу акумуляторних свинцевих батарей колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі, затвержені наказом Міністерства транспорту України від 20.05.06 р. № 489 // Бухгалтерія. — 2006. — № 33. — С. 16—31.

26. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затв. наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р., № 69 з наступними змінами і доповненнями. — К., 1994.

27. Інструкція про порядок застосування подорожнього листа службового легкового автомобіля та обліку транспортної роботи, затверджена наказом Державного комітету статистики України від 17.02. 98 р. № 74 // www.rada.kiev.ua.

28. Інструкція про порядок обліку разових квитків на проїзд у міському електро-транспорті та абонементних квитків на проїзд у міському громадському транспорті України і форм облікових документів № 1 (разові квитки), № 2 (абонементні квитки), № 3 (шляховий лист), затв. наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 11 травня 1999 р. № 116. — К., 1999.

29. Інструкція про порядок постачання, зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах і таксомоторах, контролю й обліку виручки від перевезення пасажирів і балансу, затв. наказом Міністерства автомобільного транспорту України від 2 січня 1984 р. — К., 1984.

30. Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти та нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях країни, затв. спільним наказом Держнафтогазпрому, Мінекономіки, Мінтрансу, Держстандарту, Держкомстату України від 2 квітня 1998 р. № 81/38/101/235/122. — К., 1998.

31. Конвенція про міжнародні автомобільні перевезення пасажирів і багажу, підписана 9 жовтня 1997 р. і ратифікована 8 квітня 1999 р. Законом України від 8 квітня 1999 р. № 581-XIV. — К., 1999.

32. Методика розрахунка й порядку використання плати за оренду державного майна, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 04.10.95 р. № 786 // www.rada.kiev.ua.

33. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, затв. Наказом Міністерства транспорту України від 5 лютого 2001 р. № 65. — К., 2001// Все про бухгалтерський облік. — 2006. — № 121. — С. 14—23.

34. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2000 р. № 356. — К., 2000.

35. Митна конвенція про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки міжнародних дорожніх перевезень від 14 листопада 1975 р. — К., 1975.

36. Норми витрат палива й мастильних матеріалів для автомобільного транспорту, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 10.02.98 р. № 43 // Все про бухгалтерський облік. — 2004. — № 43. — С. 54—95.

37. План рахунків бухгалтерського обліку та порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затв. наказом Головного управління державного казначейства України Міністерства фінансів України від 10 грудня 1999 р. № 114 і зареєстровано Міністерством юстиції України 20 грудня 1999 р. № 890/4183. — К., 1999.

38. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затв. наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. № 186 і зареєстровано Міністерством юстиції України 5 травня 2001 р., № 389/5580. — К., 2001.

39. План рахунків та інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 грудня 1999 р., № 892/4185. — К., 1999.

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р., № 391/3684. — К., 1999.

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р., № 391/3689. — К., 1999.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р., № 391/3690 (із змінами та доповненнями). — К., 1999.

43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р., № 391/3691 (із змінами та доповненнями). — К., 1999.

44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про власний капітал», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р., № 391/3692 (із змінами та доповненнями). — К., 1999.

45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 червня 1999 р., № 391/3685. — К., 1999.

46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затв. наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 і зареєс-

тровано Міністерством юстиції України 18 травня 2000 р., № 288/4509 (із змінами та доповненнями). — К., 2000.

47. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 р. № 242 і зареєстровано Міністерством юстиції України 2 листопада 1999 р., № 750/4043 (із змінами та доповненнями). — К., 1999.

48. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 і зареєстровано Міністерством юстиції України 2 листопада 1999 р., № 751/4044 (із змінами та доповненнями). — К., 1999.

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затв. наказом Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 р. № 237 і зареєстровано Міністерством юстиції України 25 жовтня 1999 р., № 725/4018 (із змінами та доповненнями). — К., 1999.

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 р. № 20 і зареєстровано Міністерством юстиції України 11 лютого 2000 р., № 85/4306 (із змінами та доповненнями). — К., 2000.

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 р. № 91 і зареєстровано Міністерством юстиції України 17 травня 2000 р., № 284/4505 (із змінами та доповненнями). — К., 2000.

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 2001 р. № 559 і зареєстровано Міністерством юстиції України 19 грудня 2001 р., № 1050/6241 (із змінами та доповненнями). — К., 2001.

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 липня 2000 р. № 181 і зареєстровано Міністерством юстиції України 10 серпня 2000 р., № 487/4708 (із змінами та доповненнями). — К., 2000.

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 і зареєстровано Міністерством юстиції України 14 грудня 1999 р., № 860/4153 (із змінами та доповненнями). — К., 1999.

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 і зареєстровано Міністерством юстиції України 19 січня 2000 р. № 27/4248 (із змінами та доповненнями). — К., 2000.

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 2000 р. № 353 і зареєстровано Міністерством юстиції України 20 січня 2001 р., № 47/5238 (із змінами та доповненнями). — К., 2001.

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2001 р. № 205 і зареєстровано Міністерством юстиції України 21 травня 2001 р., № 433/5624. — К., 2001.

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затв. наказом Міністерства фінансів України від 7 липня 1999 р. № 163

і зареєстровано Міністерством юстиції України 23 липня 1999 р., № 499/3792 (із змінами та доповненнями). — К., 1999.

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 «Консолідована фінансова звітність», затв. наказом Міністерства фінансів України від 30 липня 1999 р. № 176 і зареєстровано Міністерством юстиції України 23 липня 1999 р., № 553/3846 (із змінами та доповненнями). — К., 1999.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193 і зареєстровано Міністерством юстиції України 17 серпня 2000 р., № 515/4736 (із змінами та доповненнями). — К., 2000.

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив зміни цін та інфляції», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2002 р. № 147 і зареєстровано Міністерством юстиції України 19 березня 2002 р. № 269/6957. — К., 2002.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 червня 2001 р. № 303 і зареєстровано Міністерством юстиції України 23 червня 2001 р., № 539/5730. — К., 2001.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затв. наказом Міністерства фінансів України від 16 липня 2001 р., № 344 і зареєстровано Міністерством юстиції України 30 липня 2001 р., № 647/5838. — К., 2001.

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затв. наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. № 39 і зареєстровано Міністерством юстиції України 15 березня 2000 р., № 161 /4382 (із змінами та доповненнями). — К., 2000.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 жовтня 2003 р., № 601 і зареєстровано Міністерством юстиції України 10 листопада 2003 р., № 1025 /8346. — К., 2003.

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Діяльність, що припиняється», затв. наказом Міністерства фінансів України 7 листопада 2003 р., № 617 і зареєстровано Міністерством юстиції України 17 листопада 2003 р., № 1054 /8375. — К., 2003.

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності активів», затв. наказом Міністерства фінансів України від 24 грудня 2004 р. № 817 і зареєстровано Міністерством юстиції України 13 січня 2005 р., № 35/10315. — К., 2005.

68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затв. наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 р. № 412 зареєстровано Міністерством юстиції України 3 червня 2005 р. № 621 /10901. — К., 2005.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 і зареєстровано Міністерством юстиції України 5 грудня 2005 р., № 1456/11736. — К., 2005.

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 «Фінансові витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 р., № 415 і

зарєєстровано Міністерством юстиції України 26 травня 2006 р., № 610/12484. — К., 2006.

71. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затв. постановою Правління Національного банку України від 19 лютого 2001 р. № 72. — К., 2001.

72. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 (з наступними змінами і доповненнями). — К., 1995.

73. Положення про порядок допуску авто перевізників України до виконання міжнародних перевезень вантажів із використанням книжки МДП, затв. наказом Державної митної служби України від 21 липня 1999 р. № 455. — К., 1999.

74. Положення про технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затв. наказом Міністерства транспорту України від 30 березня 1998 р. № 102. — К., 1998.

75. Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом, затв. наказом Міністерства транспорту України від 21 січня 1998 р. № 21. — К., 1998.

76. Порядок подання фінансової звітності, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419. — К., 2000.

77. Порядок реєстрації та ведення товарно-касової книги при розрахунках готівкою у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, затв. спільним наказом Міністерства фінансів і Міністерства статистики України від 25 лютого 1997 р. № 48/53. — К., 1997.

78. Порядок страхування водіїв від нещасних випадків на транспорті. Постанова КМУ від 14.08.96 р. № 959 // *Баланс*, 2009. — № 21. — С. 26.

79. Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту, затв. наказом Міністерства транспорту України від 18 лютого 1997 р. № 176 зі змінами та доповненнями // *Все про бухгалтерський облік*. — 2006. — № 121. — С. 32—43.

80. Правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні, затв. наказом Міністерства транспорту України від 14 липня 1997 р. № 363 (зі змінами і доповненнями). — К., 1997.

81. Правила державної реєстрації й обліку автомобілів, автобусів, а також самохідних машин, сконструйованих на шасі автомобілів, мотоциклів усіх типів, марок і моделей, причепів, напівпричепів і мотоколясок», затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 07.09.98 р. № 1388 // www.rada.kiev.ua.

82. Про затвердження нормативно-правових актів до Закону України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг», затв. наказом Державної податкової адміністрації України від 1 грудня 2000 р. № 614. — К., 2000.

83. Про затвердження переліку послуг, що належать до побутових і підлягають патентуванню, затв. постановою Кабінету Міністрів України від 27 квітня 1998 р. № 576. — К., 1998.

84. Лист Державної податкової адміністрації України «Про надання роз'яснень щодо застосування квитково-облікових листів на пасажирському транспорті» від 5 липня 1999 р. № 8083/7/ 23-303. — К., 1999.

85. Лист Держкомпідприємництва «Про підтвердження валових витрат та податкового кредиту з ПДВ» від 08.08.06 р., № 6197 // *Баланс*, 2007. — № 72. — С. 11.
86. Лист Держкомпідприємництва «Про форму декларації» від 14.09.07 р. № 6951 // *Баланс*, 2007. — № 78—79. — С. 5.
87. Лист державної податкової адміністрації України «Про формування валових витрат» від 08.12.05 р. № 1206/6/15-0316.
88. Угода між Державною митною службою України і Асоціацією міжнародних автомобільних перевізників України від 30 липня 1999 р. [http : //www.rada.kiev.ua](http://www.rada.kiev.ua) .
89. *Форми квитково-облікових листів, затв. наказом Міністерства транспорту України від 24 квітня 1996 р., № 133.* — К., 1996.
90. Лист Ліцензійної палати України «Щодо ліцензування діяльності, що пов'язана з перевезенням пасажирів автотранспортом» від 10 лютого 1998 р. № 1-112/169. — К., 1998.
91. *Авто на підприємстві // Баланс, 2006. — № 31 (спецвыпуск). — С. 3-62.*
92. *Башинський О.* Закон про автотранспорт : гра за новими правилами // *Все про бухгалтерський облік.* — 2006. — № 45. — С. 22—26.
93. *Беспалова Л.* Страхування у сфері автоперевезень // *Баланс.* — 2009. — № 21. — С. 26—27.
94. *Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я.* Бухгалтерський облік у галузях економіки : Навч. посіб. — 3-тє вид., перероб. і доп. — К. : Знання, 2007. — 243 с.
95. *Зіненко О.* Податкові перевірки РРО // *Баланс.* — 2009. — № 20. — С. 19—20.
96. *Золотухін О.* Підтвердження витрат у перевізника // *Баланс.* — 2009. — № 16. — С. 22.
97. *Облік у галузях виробництва і послуг : навч. посіб. / Маляревський Ю. Д., Горяева М. С., Пасенко Н. С., Касич А. О.* — Х. : ІНЖЕК, 2008. — 616 с.
98. *Покупка и регистрация автомобиля // Все о бухгалтерском учете.* 2006. — № 67. — С. 38—46.
99. *Сіраш С.* Норми пробігу для автошин // *Баланс.* — 2009. — № 20. — С. 22.

ВІДОМІСТЬ 5.1 АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ЗА РАХУНКОМ № 281, 289
ЗА ГРУДЕНЬ 20__ Р.

№ п/п	Показники	Номер кореспондуючого рахунка	Номер однорідної групи (виду)								Сума транспортно-заготовчих витрат	Разом за фактичною собівартістю
			Номер складу (матеріально-відповідальна особа)									
			1	3	5	7	12	15	20	21		
1	2	3	4	5	6	7	12	15	20	21	23	24
1	Залишок на початок місяця			30 000			5000				2800	37800
2	Надходження											
3	Приклад Т.3.2.	631					2850				50	2900
10	« Т.3.17	631		1000							-	1000
19	Разом надійшло			1000			2850				50	3900
20	Середній відсоток транспортно-заготовчих витрат: 2850:38850*100=7,3 %											
21	Виток											
22	Приклад Т. 3.6.	902		18 000			6500				1789	26 289
30	« Т.3.12	949		8400							613	9013
38	« Т.3.17	361					1000				-	1000
49												
51	Разом видатку			26 400			7500				2402	36 302
52	Залишок на кінець місяця			3600	1000		350				4950	5398,0

« __ » 20__ р.

Виконавець _____ (підпис)

ЖУРНАЛ ЗА ГРУДЕНЬ 20__ Р.
З КРЕДИТУ РАХУНКІВ 16, 34, 36, 37, 38, 51, 62, 63, 68 У ДЕБЕТ РАХУНКІВ

№ п/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків										Разом
		№ 16	№ 34	№ 36	№ 51	№ 62	№ 63	№ 68				
1	2	3	4	6	7	9	10	11	12			
1	15 «Капітальні інвестиції»	×	×	×	×	×						
2	20 «Виробничі запаси»	×	×	×	×	×						
3	22 «МПП»	×	×	×	×	×						
4	23 «Виробництво»	×	×	×	×	×						
5	28 «Товари»	×	×	×	×	×	3900					
6	30 «Каса»			6000	×	×						
7	31 «Рахунки в банках»			9600	×	×						
8	63 «Розрахунки з поставачальниками та підрядниками»	×		1200								
9	64 «Розрахунки за податками й платежами»	×					780					
10	68 «Розрахунки за іншими операціями»	×		24 000								
11	80 «Матеріальні витрати»	×	×	×	×	×						
12	84 «Інші операційні витрати»											
13	85 «Інші затрати»					×	×					
14	91 «Загально виробничі витрати»	×	×	×	×	×						
15	93 «Витрати на збут»	×	×		×	×						
16	94 «Інші витрати операційної діяльності»	×										
17	10, 11, 12, 16, 39, 63, 70, 95, 92, 99											
19	Разом			40 800			4680					

«__» _____ » 200__ р. Виконавець _____ (підпис)

**ВІДОМІСТЬ 3.1 АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ РОЗРАХУНКІВ З ПОКУПЦІЯМИ
ТА ЗАМОВНИКАМИ (ДО РАХУНКА 36) ЗА ГРУДЕНЬ МІСЯЦЬ 20__ Р., ГРН**

Номер запису	Номер документа	Найменування покуштя (замовника)	Сальдо на початок місяця		У дебет рахунка 36 з кредиту рахунків 30, 31, 70, 71, 76						З кредиту рахунка 36 в дебет рахунків 30, 31, 34,35, 37, 38, 50, 51, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 70, 76, 84, 85, 93, 94, 99				Сальдо на кінець місяця (дебет)
			Дата	Дебет	Дата	№ 281	№ 702	№ 64	Разом за дебетом	Дата	№ 301/311	№ 681	№ 631	Разом за кредитом	
1	2	3	4	5	6	8	9	10	11	12	14	18	20	21	22
		Вінницька ф-ка	18.11	6000						1.12	6000			6000	
Приклад	Т.3.17	Опер. 1,2,5			10.12	1000		200	1200	18.12			1200	1200	
«	Т.3.6	Опер. 1,4			20.12		9600		9600	22.12	9600			9600	
«	«	Опер. 5,7			25.12		24 000		24 000	23.12		24 000		24 000	
		«Стальканат»	27.11	8000											8000
		Разом		14 000		1000	33 600	200	34 800		15 600	24 000	1200	40 800	8000

« __ » 200__ р. Виконавець _____ підпис _____

IV. АНАЛІТИЧНІ ДАНІ ДО РАХУНКА 28 «ТОВАРИ»

Найменування	Сальдо на початок місяця		Обороты за місяць		Сальдо на кінець місяця	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
281 «Товари на складі»	35 000		3850	33 900	4950	×
282 «Товари в торгівлі»		×				×
283 «Товари на комісії»		×				×
284 «Тара під товарами»		×	100		100	×
285 «Торгова націнка»	×				×	
289 «Транспортно-заготівельні витрати»	2800	×	50	2402	448	×
Разом за рахунком 28 «Товари»	37 800		4000	36 302	5498	

Журнал закінчено «__» 200__ р. Виконавець _____ (підпис)

У Головній книзі суми оборотів відображено «__» 200__ р.

Головний бухгалтер _____ (підпис)

Додатки до частини II

ДОДАТОК 1

КОРЕСПОНДЕНЦІЯ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ ЗАСОБАМИ

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
I. Облік капітальних інвестицій			
1	Придбання устаткування, що вимагає монтажу	205 «Будівельні матеріали»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
2	Відбиття суми податку на додану вартість (ПДВ)	641 «Розрахунки по податках»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
3	Передача устаткування в монтаж	15 «Капітальні інвестиції»	205 «Будівельні матеріали»
4	Придбання встаткування, не потребуючого монтажу, інструмента, інвентарю, меблів і т.п.	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
5	Відбиття сум ПДВ	641 «Розрахунки по податках»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
6	Відбиття витрат на проектні, будівельно-монтажні роботи з рахунків підрядників і проектних організацій	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
7	Відбиття сум ПДВ у рахунках підрядників і проектних організацій	641 «Розрахунки по податках»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»
8	Витрати на транспортування й монтаж безкоштовно отриманих основних коштів	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
9	Сума ПДВ у рахунках на послуги транспортування	641 «Розрахунки по податках»	685 «Розрахунки за іншими кредиторами»
10	Витрати на будівництво об'єкта господарським способом:		

а)	матеріали	15 «Капітальні інвестиції»	205 «Будівельні матеріали»
б)	послуги допоміжних виробництв (машин, механізмів і т.п.)	15 «Капітальні інвестиції»	23 «Виробництво»
в)	оплата праці працівників, зайнятих у будівництві	1 5 «Капітальні інвестиції»	66 «Розрахунки по оплаті праці»
г)	вдражування на соціальні заходи	1 5 «Капітальні інвестиції»	65 «Розрахунки по страхуванню»
11	Послуги машин і механізмів сторонніх організацій на об'єкті будівництва господарським способом	15 «Капітальні інвестиції»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
12	Відбиття суми ПДВ у рахунка за послуги машин і механізмів	641 «Розрахунки по податках»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
13	Витрати на поліпшення, реконструкцію, модернізацію, дообладування, дообладування об'єктів основних коштів	15«Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»
14.	Сума ПДВ	641 «Розрахунки по податках»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»
15.	Витрати на реконструкцію й модернізацію об'єкта оренди (будинку)	15 «Капітальні інвестиції»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»
16.	Відбиття ПДВ	641 «Розрахунки по податках»	63 «Розрахунки з постачальниками й підрядниками»
2. Облік надходження основних коштів			
17	Зарахування об'єктів капітальних інвестицій після уведення в експлуатацію	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
18	Одержання від учасника (засновника) підприємства об'єкта основних засобів	10 «Основні засоби»	46 «Неоплачений капітал»
19	Відбиття вартості безкоштовно . отриманих основних засобів	10 «Основні засоби»	424 «Безкоштовно отримані необоротні активи» ⁴ «
20	Зарахування витрат на транспортування й монтаж до складу первісної вартості безкоштовно отриманих основних засобів	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
21	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі основних засобів	10 «Основні засоби»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
22	Переклад помилково не зарахованих малоцінних і швидкозношуваних предметів, що перебувають на складі, до складу основних засобів	112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи»	22 «Малоцінні й швидкозношувані предмети»
23	Включення в склад основних коштів предметів, що перебувають в експлуатації й помилково зарахованих до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів	106 «Інструменти, прилади й інвентар»	74 «Інші доходи»
3. Облік амортизації основних засобів			
24	Нараховано амортизацію основних засобів:		
а)	об'єкт-виробничого призначення, включаючи об'єкти, узяті у фінансову оренду	23 «Виробництво» 91 «Загально-виробничі витрати»	131 «Зношування основних засобів»
б)	об'єктів, переданих в операційну оренду	949 «Інші витрати операційної діяльності»	131 «Зношування основних засобів»
в)	об'єктів, що забезпечують збут продукції	93 «Витрати на збут»	1 31 «Зношування основних засобів»
г)	об'єктів загальногосподарського призначення	92 «Адміністративні витрати»	131 «Зношування основних засобів»
д)	об'єктів житлово-комунального призначення й соціально-культурного призначення	949 «Інші витрати операційної діяльності»	1 31 «Зношування основних засобів»
4. Облік ремонту і поліпшення основних засобів			
25	Зарахування витрат після завершення робіт з поліпшення основних засобів на збільшення їхньої первісної вартості	10 «Основні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»

26	Витрати по закінченій реконструкції (добудованню) об'єкта:			
а)	операційної оренди	109 «Інші основні засоби»		15 «Капітальні інвестиції»
б)	фінансової оренди	103 «Будинки й спорудження»		15 «Капітальні інвестиції»
27	Ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів	23 «Виробничтво» 91 «Загально-виробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»		20 «Виробничі запаси» 65 «Розрахунки по страхуванню» 66 «Розрахунки по оплаті праці» 68 «Розрахунки за іншими операціями»
5. Переоцінка і зменшення корисності основних засобів				
28	Відбиття результатів дооцінки основних засобів на суму:			
а)	дооцінки залишкової вартості	10 «Основні засоби»		423 «Дооцінка активів»
б)	дооцінки зношування	423 «Дооцінка активів»		131 «Зношування основних засобів»
29	Відбиття результатів уцінки основних коштів, раніше не до оцінених, на суму:			
а)	уцінки зношування	131 «Зношування основних засобів»		10 «Основні засоби»
б)	уцінки залишкової вартості	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»		10 «Основні засоби»
30	Відбиття результатів уцінки основних засобів, раніше дооцінених, на суму:			
а)	уцінки зношування /	131 «Зношування основних засобів»		10 «Основні засоби»
б)	уцінки залишкової вартості в межах суми попередніх дооцінок	423 «Дооцінка активів»		10 «Основні засоби»
в)	перевищення уцінки залишкової вартості об'єкта над попередніми дооцінками цього об'єкта	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»		10 «Основні засоби»

Продовження дод. 4

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
31	Відбиття результатів дооцінки основних засобів, раніше знижених у ціні:		
а)	на суму дооцінки зношування основних засобів	10 «Основні засоби»	131 «Зношування основних засобів»
б)	1 на суму дооцінки залишкової вартості в межах попередніх уцінок, які були включені до складу витрат	10 «Основні засоби»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
в)	на суму перевищення дооцінки залишкової вартості над сумою попередніх уцінок, які були включені до складу витрат	10 «Основні засоби»	423 «Дооцінка активів»
32	Дооцінка об'єкта незавершеного будівництва, раніше не уціненого	15 «Капітальні інвестиції»	423 «Дооцінка активів»
33	Уцінка об'єкта незавершеного будівництва, раніше недооціненого	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	15 «Капітальні інвестиції»
34.	Дооцінка раніше зниженого в ціні об'єкта незавершеного будівництва:		
а)	на суму дооцінки в межах попередніх уцінок	15 «Капітальні інвестиції»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
б)	на суму перевищення дооцінки над сумою попередніх уцінок	15 «Капітальні інвестиції»	423 «Дооцінка активів»
35.	Уцінка незавершеного будівництва, раніше дооціненого:		
а)	на суму уцінки в межах попередніх дооцінок	423 «Дооцінка активів»	10 «Основні засоби»
б)	на суму перевищення уцінки над попередніми дооцінками	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби»
36	При уведенні до оціненого об'єкта незавершеного будівництва в експлуатацію сальдована сума дооцінки вноситься в інвентарну картку (інший регістр) аналітичного обліку основних засобів (буде списана на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» при його вибутті)		

37.	Втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	131 «Зношування основних засобів»	131 «Зношування основних засобів»
38.	Відновлення корисності об'єктів основних засобів після усунення причин попереднього зменшення їхньої корисності	131 «Зношування основних засобів»	976 «Списання необоротних активів»	746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
6. Облік вибуття основних коштів				
39	Ліквідація основних засобів:			
а)	первісна вартість ліквідованого об'єкта			10 «Основні засоби»
б)	сума зношування об'єкта	131 «Зношування основних засобів»		
в)	залишкова вартість	976 «Списання необоротних активів»		
40.	Демонтаж об'єкта основних засобів:			
а)	оплата праці	976 «Списання необоротних активів»		66 «Розрахунки по оплаті праці»
б)	відрахування на соціальні заходи	976 «Списання необоротних активів»		65 «Розрахунки по страхуванню»
в)	послуги підрядника, інших сторонніх організацій	976 «Списання необоротних активів»		68 «Розрахунки за іншими операціями»
г)	отримані товарно-матеріальні цінності від ліквідації об'єкта	20 «Виробничі запаси»		746 «Інші доходи від звичайної діяльності»
41	Дооцінка об'єкта основних засобів при їх вибутті (на дату вибуття субрахунок 423 «До оцінка активів» має кредитове сальдо за конкретним об'єктом (ідентифіковане сальдо) на основі записів з початку експлуатації об'єкту про зміни (індексації) балансової вартості основних засобів у картках інвентарного обліку (інших регістрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів)	423 «До оцінка активів»		441 «Прибуток нерозподілений»
42	Списання сальдо дооцінки об'єкта незавершеного виробництва при його вибутті	423 «До оцінка активів»		441 «Прибуток нерозподілений»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
7. Облік основних засобів в оренді			
43	Найшли основні засоби (транспортні) в оренду:		
а)	операційну	На забалансовому рахунка 01 «Орендовані необоротні активи» робиться запис про надходження у операційну оренду, з вказівкою вартості та інших характеристик	
б)	фінансову	15 «Капітальні інвестиції»	531 «Зобов'язання з фінансової оренди»
в)	зарахування до складу основних засобів об'єкта фінансової оренди	105 «Транспортні засоби»	15 «Капітальні інвестиції»
44	Передано обладнання в оренду:		
а)	операційну		У аналітичному обліку на рахунка 10 «Основні засоби» вказується про факт надходження об'єкту у операційну оренду
б)	фінансову	181 «Заборогованість за майно, передане у фінансову оренду»	712 «Доход від реалізації інших оборотних активів»
	Переведено до групи вибуття	286 «Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу»	10 «Основні засоби»
	сума зносу переданого у фінансову оренду об'єкта	131 «Знос основних засобів»	10 «Основні засоби»
	остаточна вартість переданого у фінансову оренду об'єкта	972 «Соответствие реализованных оборотных активів»	286 «Необоротні активи та група вибуття, утримувані для продажу»

**ПЕРЕЛІК РОБІТ І ВИТРАТ, ЗАРАХОВАНИХ
ДО ТИТУЛЬНИХ ТИМЧАСОВИХ БУДИНКІВ І СПОРУД**

1. Тимчасове пристосування новоспоруджених постійних будинків й споруд для обслуговування працівників будівництва, відновлення й ремонт їх після закінчення використання.

2. Оренда і пристосування існуючих приміщень із подальшою ліквідацією пристосувань.

3. Тимчасове пристосування новоспоруджених та існуючих постійних будинків і споруджень для виробничих потреб будівництва, відновлення і ремонт їх по закінченні використання.

4. Переміщення конструкцій і деталей виробничих, складських, допоміжних, житлових і суспільних контейнерних і збірно-розбірних мобільних (інвентарних) будинків і споруджень на будівельний майданчик, облаштуваність підстав і фундаментів, монтаж з необхідним спорядженням, монтаж устаткування, введення інженерних мереж, створення і благоустрій тимчасових селищ (у тому числі вахтових), розбирання і демонтаж, відновлення майданчика, переміщення конструкцій і деталей на склад.

5. Устрій і втримування тимчасових залізниць, автомобільних і земляних доріг, у тому числі сполучних ділянок між притрасовою дорогою та будівельним лінійним спорудженням, і проїздів на будівельному майданчику, зі штучними спорудженнями, естакадами і переїздами. Розбирання доріг і проїздів.

6. Устрій і розбирання мереж зв'язку й тимчасових комунікацій для забезпечення електроенергією, водою, теплом і т.п. на будівельному майданчику від розподільних пристроїв до окремих об'єктів.

7. Устрій тимчасових підвісних доріг і кабельних кранів для переміщення матеріалів і деталей та їхнього розбирання.

8. Тимчасові матеріально-технічні склади на будівельному майданчику закриті (опалювальні і неопалювальні) і відкриті для матеріалів, виробів, конструкцій і устаткування, крім комор виконробів і майстрів, складських приміщень і навісів при об'єктах будівництва.

9. Тимчасове облаштування (майданчики, платформи й т.п.) для матеріалів, виробів, конструкцій і встаткування, а також для вантажно-розвантажувальних робіт.

10. Тимчасові виробничі майстерні (ремонтно-механічні, арматурні, столярно-плотницькі і т.п.) і кузні.

11. Електростанції, котельні, насосні, компресорні, калориферні, вентилятори й т.п. тимчасового призначення.

12. Тимчасові каменюдробильно-сортувальні установки, бетоно-заготівельні вузли і установки для готування бетону і розчину з устроєм на території будівництва або пересувні на лінійному будівництві.

13. Тимчасові установки для готування ґрунтів, оброблених органічні й неорганічні в'язкими, тимчасові цементобетонні і асфальтобетонні заводи для готування бетонних і асфальтобетонних сумішей з битумосховищ і т.п.

14. Полігони для виготовлення залізобетонних і бетонних виробів і добірних елементів із пропарювальними камерами.
15. Майданчики, стенди для попереднього складання устаткування.
16. Ланкоскладальні бази для складання ланок залізничної колії.
17. Будинки і устаткування в тимчасових кар'єрах, крім доріг.
18. Устрій та розбирання тимчасових мереж стисненого повітря, води, електроенергії, зв'язку та інших тимчасових комунікацій у шахтах, тунелях і метрополітенах.
19. Тимчасові лабораторії для випробування будівельних матеріалів і виробів на будівельних майданчиках.
20. Устрій підстав і фундаментів під машини і механізми, для яких ці витрати не враховані у вартості машино-годин (крім рейкових шляхів під баштові, козлові і портално-стрілові крани).
21. Тимчасові спорудження, пов'язані із протипожежними заходами і охороною на території будівництва і у житловому селищі.
22. Тимчасові контори будівельно-монтажних ділянок, будівельно-монтажних потягів, будівельних управлінь або трестів-майданчиків.
23. Спеціальні і архітектурно оформлені забори та огороження в містах.

**ПЕРЕЛІК РОБІТ І ВИТРАТ,
ЩО НАЛЕЖАТЬ ДО НЕ ТИТУЛЬНИХ
ТИМЧАСОВИХ БУДИНКІВ, СПОРУДЖЕНЬ,
ПРИСТОСУВАНЬ І УСТАТКУВАНЬ**

- об'єктні контори і комори виконробів і майстрів;
- складські приміщення і навіси при об'єкті будівництва;
- душові, кубові, не каналізовані гардеробні і приміщення для обігріву робітників;
- настили;
- драбини;
- сходи;
- перехідні містки;
- ходові дошки;
- огороження при розплануванні будинку;
- устрої з техніки безпеки;
- інвентарні уніфіковані кошти підмашування, типу колисок, вишок, інвентарних майданчиків, помостів і т.п.;
- паркани і огороження (крім спеціальних і архітектурно оформлених);
- запобіжні козирки, зашитки при виконанні буро-підривних робіт;
- тимчасові розведення від магістральних і розлучних мереж електроенергії, води, пару, газу і повітря в межах робочої зони (території в границях до 25 м від периметра будинків або від лінійних споруджень);
- витрати, пов'язані з адаптацією споруджуваних та існуючих на будівельних майданчиках будинків і споруджень, замість будівництва згаданих вище нетитульних тимчасових будинків і споруджень.

**(Додаток 1 до Методичних рекомендацій
з формування собівартості будівельно-монтажних робіт)**

**ГРУПУВАННЯ ТА СКЛАД ВИТРАТ
ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ БУДІВЕЛЬНОЇ
ОРГАНІЗАЦІЇ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ ВИТРАТ**

1. До складу елемента «Матеріальні затрати» (п. 22 Стандарту 16) включаються:

1.1. Вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх організацій для використання у виробництві, пов'язаному з операційною діяльністю будівельної організації.

1.2. Вартість виробів та напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, які в подальшому використовуються в основному виробництві (при виконанні будівельно-монтажних робіт).

1.3. Вартість робіт і послуг виробничого характеру, що виконуються структурними підрозділами будівельної організації та сторонніми організаціями, а саме:

- оброблення матеріалів та проведення їх випробувань щодо якості;
- експертиза і консультації, пов'язані з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;
- перевезення вантажів у межах будівельного майданчика та території допоміжних і другорядних виробництв будівельної організації;
- ремонт, технічний огляд та технічне обслуговування власних та орендованих основних засобів для використання в основному виробництві, за винятком їх реконструкції та модернізації.

1.4. Витрати, пов'язані з використанням природної сировини:

- ◆ плата за деревину, продану на пні;
- ◆ плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем під час виконання будівельно-монтажних робіт, у межах затверджених лімітів;
- ◆ плата за використання інших природних ресурсів.

1.5. Втрати від нестачі матеріальних цінностей на виробництві, в дорозі та на складах у межах норм природних втрат.

Не включаються до складу елемента «Матеріальні затрати» вартість зворотних відходів.

Зворотні відходи — це залишки матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися у процесі виробництва та втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні), і тому можуть використовуватися лише з підвищеними

витратами або зі зменшення виходу продукції, або зовсім не можуть використуватися за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать залишки матеріальних ресурсів, які можуть використовуватись як повноцінні матеріали для інших робіт.

2. До складу елемента «Витрати на оплату праці» (п. 23 Стандарту 16) відносяться витрати на основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівникам будівельної організації (у т. ч. нештатних), зайнятих в основному, допоміжному та другорядному виробництвах, нараховані згідно з формами і системами оплати праці, встановленими у будівельній організації.

До основної заробітної плати належить заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, у т. ч. в повному обсязі внутрішнє сумісництво.

До додаткової заробітної плати належить оплата за працю понад установлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, а також премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До заохочувальних та компенсаційних виплат належать винагороди та премії, що мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові та матеріальні виплати, не передбачені актами законодавства, або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми.

Перелік витрат, пов'язаних з виплатою основної, додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат, наведено у пунктах 2.1—2.3 цього додатка.

2.1. До складу основної заробітної плати входять:

2.1.1. Заробітна плата штатних працівників:

- нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки), за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками, посадовими окладами;

- оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників;

- оплата праці за час перебування у відрядженні (не включає відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житлового приміщення);

- оплата при переведенні працівника на нижче оплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника.

2.1.2. Оплата праці працівників, які не перебувають у штаті будівельної організації (за умови, що розрахунки здійснюються організацією безпосередньо з працівниками):

- за виконані роботи (надані послуги), пов'язані з основною діяльністю будівельної організації, згідно з договорами цивільно-правового характеру, у т. ч. договір підряду; за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілка,

фарбування, проведення експертизи тощо). Розмір коштів, спрямованих на оплату праці цих працівників, визначається, виходячи з кошторису на виконання робіт (надання послуг) за договором і платіжним документом;

- за роботи, виконані особами, залученими до будівельної організації відповідно до спеціальних договорів з організаціями, підприємствами (про надання робочої сили), якщо нараховані суми видані безпосередньо цим особам або перераховані для оплати їх праці організаціям, підприємствам (безробітним за виконання громадських робіт, учням та студентам, які проходять виробничу практику в будівельній організації чи залучені на тимчасову роботу на період канікул).

2.2. До складу додаткової заробітної плати входять:

2.2.1. Надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених законодавством, за:

- суміщення професій (посад);
- розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;

- виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника;
- роботу у важких і шкідливих та особливо важких і особливо шкідливих умовах праці;

- інтенсивність праці;
- роботу в нічний час;
- керівництво бригадою;
- високу професійну майстерність;
- класність водіям (машиністам) транспортних засобів;
- високі досягнення в праці;
- виконання особливо важливої роботи на певний термін;
- знання та використання в роботі іноземної мови;
- допуск до державної таємниці;
- науковий ступінь;
- нормативний час пересування у шахті від ствола до місця роботи і у зворотному напрямку працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах;

- роботу на територіях радіоактивного забруднення;
- інші надбавки та доплати, передбачені законодавством, включаючи доплату до розміру мінімальної заробітної плати.

2.2.2. Оплата за невідпрацьований час:

- ◆ оплата щорічних (основної та додаткових) відпусток, а також суми грошових компенсацій у разі їх невикористання, додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством;

- ◆ оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору;

- ◆ оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток;

- ◆ оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України «Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи»;

- ◆ суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва у системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

- ◆ суми, нараховані особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на шойно введених у дію підприємствах за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва;

- ◆ оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім;

- ◆ оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;

- ◆ оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові, або днів, приєднаних за бажанням працівника до щорічної відпустки;

- ◆ оплата, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;

- ◆ оплата простоїв не з вини працівника.

2.2.3. Оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні, у розмірах, що встановлені законодавством.

2.2.4. Оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі організації праці, при підсумованому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством.

2.2.5. Суми, виплачені (при виконанні робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за дні перебування у дорозі до місцезнаходження підприємства (пункту збору) — місця роботи і у зворотному напрямку, передбачені графіком роботи на вахті, а також за дні затримки працівників у дорозі через метеорологічні умови та з вини транспортних підприємств.

2.2.6. Суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників.

2.2.7. Суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати.

2.2.8. Премії та винагороди, у тому числі за вислугу років, керівникам, фахівцям та технічним службовцям будівельної організації, що мають систематичний характер, незалежно від джерел фінансування (крім сум, зазначених у пункті 2.3.2).

2.3. До складу інших заохочувальних та компенсаційних виплат входять:

2.3.1. Нарахування за невідпрацьований час, не передбачені законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали скорочений робочий час та перебували у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги у зв'язку з частковим безробіттям), брали участь у страйках.

2.3.2. Винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер. Зокрема:

- ◆ винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);

- ◆ премії, що виплачуються у встановленому порядку за спеціальними системами преміювання, виплачені відповідно до рішень уряду;

- ◆ премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нової техніки і технології, введення в дію в строк і достроково виробничих потужностей і об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт та інші;

- ◆ премії за виконання важливих та особливо важливих завдань;
- ◆ одноразові заохочення, не пов'язані з конкретними результатами праці (наприклад, до ювілейних та пам'ятних дат як у грошовій, так і натуральній формі);

- ◆ вартість безкоштовно наданих працівникам акцій;
- ◆ кошти, спрямовані на викуп майна працівниками з моменту їх персоналізації, а також суми вартості майна, яке розподіляється між членами колективу в разі ліквідації (реорганізації, перепрофілювання) підприємства (крім випадків розподілу майна між засновниками підприємства).

2.3.3. Матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом).

2.3.4. Виплати соціального характеру у грошовій і натуральній формі:

витрати в розмірі страхових внесків будівельної організації на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна). Указані суми включаються до фонду оплати праці в тому місяці, коли провадяться перерахунки страховій компанії;

- оплата або дотації на харчування працівників, у тому числі в їдальнях, буфетах, профілакторіях;

- оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;
- вартість путівок працівникам та членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів будівельної організації;

- вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування;

- інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплата газет та журналів; оплата протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, не передбачених законодавством).

3. До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» (п. 24 Стандарту 16) включаються:

3.1. Сума страхових внесків та відрахувань на:

- ◆ обов'язкове державне пенсійне страхування;
- ◆ обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;
- ◆ обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;

- ◆ обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності;

- ◆ індивідуальне страхування персоналу будівельної організації у випадках, передбачених законодавством;

- ◆ інші соціальні заходи, передбачені законодавством.

Розрахунок страхових внесків та відрахувань на соціальні заходи здійснюється за встановленими законодавством нормами від фактичних витрат на оплату праці працівників будівельної організації для кожного виду державного соціального страхування окремо.

Страхові внески на обов'язкове державне пенсійне страхування нараховуються відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» у відсотках до:

- суми фактичних витрат на оплату праці працівників будівельної організації, що включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших заохочувальних і компенсаційних виплат, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України «Про оплату праці»;
- витрат на виплату винагород фізичним особам, залученим для виконання робіт за угодами цивільно-правового характеру, що підлягають обкладенню податком на доходи фізичних осіб;
- суми оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, яка здійснюється за рахунок коштів будівельної організації;
- суми допомоги з тимчасової непрацездатності.

Страхові внески на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття нараховуються відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття» у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників будівельної організації, які включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України «Про оплату праці», та які підлягають обкладанню податком з доходів фізичних осіб.

Страхові внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та втратами, обумовленими народженням і похованням, нараховуються відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та втратами, зумовленими народженням та похованням» у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників будівельної організації, які підлягають обкладанню податком з доходів фізичних осіб.

Страхові внески на обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, нараховуються відповідно до Закону України «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності» у відсотках до сум фактичних витрат на оплату праці найманих працівників будівельної організації, які включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат, які визначаються згідно з нормативно-правовими актами, прийнятими відповідно до Закону України «Про оплату праці», та які підлягають обкладанню податком з доходів фізичних осіб.

3.2. Сума видатків будівельних організацій на покриття витрат Пенсійного фонду України на виплату та доставку пільгових пенсій особам, які були зайняті повний робочий день на підземних роботах, на роботах з особливо шкідливими і особливо важкими умовами праці за списками № 1 та № 2 виробництв, робіт, професій, посад і показників, зайнятості в яких дає право на пенсію за віком на пільгових умовах, затверджених Кабінетом Міністрів України.

4. До складу елемента «Амортизація» (п. 25 Стандарту 16 включаються суми амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи, нараховані згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими законодавством. Порядок нарахування амортизації під час формування собівартості будівельно-монтажних робіт здійснюється згідно з ПБО 7 «Основні засоби» та ПБО 8 «Нематеріальні активи».

Нарахування амортизації на основні засоби здійснюється (виходячи з первісної вартості або переоціненої справедливої вартості цих засобів) протягом строку їх корисного використання та за умови визнання активами (за винятком періоду їх реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації) за нормами, встановленими в організації, у розрахунку за календарний рік. Метод нарахування зносу обирається організацією самостійно.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється щомісяця (за нормами, розрахованими, виходячи з первісної їх вартості або за умови переоцінки за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок) протягом строку їх корисного використання, що встановлюється будівельною організацією при зарахуванні цих активів на баланс, але не більш як двадцять років або терміну діяльності цієї організації.

5. До складу елемента «Інші операційні витрати» (п. 26 Стандарту 16) включаються витрати будівельної організації, які не увійшли до складу попередніх елементів витрат, а саме:

5.1. Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів будівельної організації.

5.2. Суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору.

5.3. Суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні.

5.4. Виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім зазначених у пунктах 2.2.1, 2.2.2 цього додатка).

5.5. Витрати на відрядження: добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення.

5.6. Надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться у дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених законодавством.

5.7. Додаткові витрати (крім надбавок), передбачені законодавством, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, у т. ч. витрати на перевезення працівників від місцезнаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи й у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи й у зворотному напрямку; витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища (оплата освітлення, опалення, каналізації, водопостачання), які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами.

5.8. Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

5.9. Оплата послуг, робіт, що надаються сторонніми організаціями:

- з управління виробництвом, якщо штатним розписом будівельної організації не передбачено відповідні функціональні служби;

- з консультаційного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури, передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної виробничої діяльності, виготовленням, зберіганням та реалізацією продукції допоміжних та другорядних підприємств будівельної організації, додержанням законодавства;

- з використання та обслуговування технічних засобів управління — обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;

- з контролю за додержанням технології виконання будівельно-монтажних робіт;

- з протипожежної та сторожової охорони;

- з приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод;

- з проведення аудиторських перевірок.

До складу витрат цього елемента включаються також вартість послуг управлінь механізації та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт, у т. ч. перебазування власних та орендованих будівельних машин з об'єкта на об'єкт.

5.10. Вартість виданого згідно з діючими нормами спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних та знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невидачі їх адміністрацією.

5.11. Вартість придбаних будівельною організацією проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи).

5.12. Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту.

5.13. Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників.

5.14. Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім витрат на заробітну плату, зазначених у пункті 2.2.2 цього додатка):

- ◆ витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів;

- ◆ стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;

- ◆ оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу і у зворотному напрямку;

- ◆ витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання учбового матеріалу, оренда приміщень);

- ◆ витрати на утримання учбових комбінатів.

5.15. Виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію, якщо вони не є роялті.

5.16. Оплата збору, передбаченого законодавством, за реєстрацію будівельної організації та її відокремлених виробничих підрозділів у органах державної виконавчої влади.

5.17. Витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів та на сплату концесійних платежів за використання природних копалин.

5.18. Витрати на внесення виправлень та гарантійні роботи, у тому числі, витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів, протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію.

5.19. Платежі за викиди і скиди забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище, за розміщення відходів, інших видів шкідливого впливу в межах лімітів.

5.20. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, у т. ч. плата за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингові і довірчі операції, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, у тому числі й цінних паперів, поштово-телеграфних послуг, та інші витрати, пов'язані із грошовим обігом.

5.21. Оплата за розроблення та видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення у пресі, передавання на радіо та телебаченні); витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу та на дослідження ринку (маркетинг).

5.22. Відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, вартість безплатно переданих зразків і макетів, представницьких витрат (на організацію прийомів, презентацій, конференцій та інших офіційних заходів, у т. ч. оплата праці обслуговуючого персоналу).

5.23. Відрахування відокремлених виробничих підрозділів на утримання апарату управління будівельною організацією.

5.24. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі.

5.25. Платежі зі страхування майна (робіт) будівельної організації, комерційних ризиків, цивільної відповідальності суб'єктів господарювання.

5.26. Сума орендної плати у разі оперативної оренди основних засобів.

5.27. Витрати на виготовлення та придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їх емісією.

5.28. Витрати на оприлюднення річного звіту.

5.29. Втрати від знецінення запасів.

5.30. Втрати від нестачі та від псування цінностей.

5.31. Визнані штрафи, пеня, неустойка.

5.32. Собівартість реалізованих виробничих запасів.

5.33. Сума створених забезпечень для відшкодування подальших (майбутніх) операційних витрат (на виплату відпусток працівникам; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих договорів тощо).

Примітка. Витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, що перебувають на балансі будівельної організації, необхідно відносити до відповідних елементів витрат.

**(Додаток 2 до Методичних рекомендацій
з формування собівартості будівельно-монтажних робіт)**

**ПЕРЕЛІК ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ
БУДІВЕЛЬНОЇ ОРГАНІЗАЦІЇ***

*Зазначені витрати належать до статті «Загальновиробничі витрати».

**I. Витрати на управління
та обслуговування будівельного виробництва**

1. Витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівників апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (керівників, фахівців, технічних службовців) та робітників, які здійснюють обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (оператори електронно-обчислювальних машин, телефоністи, двірники, прибиральниці тощо), лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо), крім тих, які включено до складу виробничих бригад, обчислені згідно з формами і системами оплати праці, встановленими у будівельній організації.

Перелік виплат, пов'язаних з основною, додатковою заробітною платою, заохочувальними, компенсаційними та іншими грошовими виплатами зазначених вище працівників, наведено у пунктах 2.1—2.3 додатка 1 до Методичних рекомендацій.

2. Витрати на службові відрядження персоналу, який зазначено у пунктах 1, 8 цього розділу, у межах норм, передбачених законодавством. Добові (у повному обсязі), вартість проїзду, витрати на наймання житлового приміщення.

3. Амортизація основних засобів, призначених для обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів та лінійного персоналу.

4. Амортизація нематеріальних активів, призначених для обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів та лінійного персоналу.

5. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7. Витрати на аварійно-рятувальне обслуговування об'єктів підземного будівництва та об'єктів спеціального призначення за наявності відповідних договорів.

8. Витрати на транспортне обслуговування будівельного виробництва, включаючи апарат управління відокремлених виробничих підрозділів, лінійний персонал (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо) будівельної організації, у тому числі:

- основна, додаткова заробітна плата, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати водіям та іншим робітникам, що обслуговують автомобілі;
- утримання та експлуатація власних та орендованих автомобілів, що використовуються для обслуговування будівельного виробництва;
- витрати на утримання гаражів та місць стоянки автомобілів (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо), витрати на паркування;
- вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос і ремонт автомобільної гуми.

9. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, у т. ч. плата за розрахунково-касове обслуговування персоналу, зазначеного у пунктах 1, 8 розділу 1 та у пунктах 2, 8 — 12 розділу 2 цього додатка, а також у пунктах 4, 5 розділу III Методичних рекомендацій, та витрати на поштово-телеграфні послуги, пов'язані з обслуговуванням будівельного виробництва.

10. Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації:

- витрати на придбання канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності;
- витрати на утримання, експлуатацію та поточний ремонт будинків, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації;
- витрати на утримання та експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, що використовуються для здійснення управління, оплата послуг зв'язку (пошта, телефон, факс тощо), обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління.

11. Витрати на використання електронно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки персоналом, зазначеним у пункті 1 цього розділу.

12. Оплата послуг, що надаються (за замовленнями персоналу, зазначеного в пункті 1 цього розділу) сторонніми організаціями, якщо у будівельній організації не передбачено відповідних функціональних служб, у т. ч. витрати на друкарські, розмножувальні, копіювальні, обчислювальні та інші роботи.

13. Оплата послуг консультативного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури та передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності відокремлених виробничих підрозділів, виготовленням та зберіганням продукції допоміжних, другорядних виробництв будівельної організації, додержанням законодавства.

14. Страхові внески та відрахування на соціальні заходи, передбачені пунктом 3.1 додатка 1 до Методичних рекомендацій, від витрат на оплату праці працівників, зазначених у цьому розділі, за встановленими законодавством нормами.

II. Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках та вдосконалення технологій

1. Витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, у т. ч.: оплату праці працівників, які проводять

геодезичні роботи; вартість матеріалів; амортизацію; знос геодезичного устаткування, інструментів і приладів та витрати на всі види їх ремонту і на переміщення.

2. Витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків:

- оплата праці робітників, зайнятих на упорядкуванні та утриманні будівельних майданчиків;

- витрати на прибирання та очищення (з вивезенням сміття) території будівництва, облаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків;

- витрати на електроенергію (у тому числі отриману від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва.

3. Витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та у межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних з переміщенням будівельних машин та механізмів, урахованих у вартості машино-змін).

4. Амортизація та витрати на проведення поточного ремонту пристроїв та обладнання, що належать до складу основних засобів і не передбачені у прямих витратах:

- ◆ мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування);

- ◆ триніг, пристроїв для намотування та очищення зварювального дроту, центральних пристроїв для зварювання труб, насосів і пресів ручних гідравлічних;

- ◆ переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань;

- ◆ такелажних і монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних та монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо;

- ◆ бункерів для бетонів і розчинів, тачок, апаратів для зварювання дротів, повітроводів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів, електросушарок для сушіння будівельних конструкцій, генераторів ацетиленових (крім тих, що застосовуються під час монтажу устаткування);

- ◆ огорожувальної техніки небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних шогл, прожекторів тощо.

5. Витрати на утримання та переміщення не титульних тимчасових споруд, приміщень санітарно-побутового призначення, що належать до складу основних засобів.

Витрати на малоцінні і швидкозношувані інструменти та виробничий інвентар, що використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних засобів, та витрати на їх ремонт.

6. Витрати, пов'язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових не титульних споруд (при об'єктні контори та комори виконробів і майстрів, санітарно-побутові приміщення, складські приміщення та навіси, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва).

Тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу та повітря у межах робочої зони, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва.

Витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи існують на будівельних майданчиках, замість будівництва не титульних тимчасових будівель і споруд, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва.

7. Знос пристроїв, які відносяться до оборотних активів (з терміном використання до 1 року), до яких належать:

- помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі;
- пристрої для охорони праці;
- інвентарні уніфіковані засоби підмашування типу люльок, інвентарних майданчиків, риштування тощо; паркани та огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), захисні козирки, схошва під час проведення буро вибухових робіт.

8. Витрати на підготовку об'єктів будівництва до здачі:

- ◆ витрати на оплату праці чергових слюсарів-сантехніків, ключниць, а також робітників, які прибирають сміття, миють підлогу та вікна;
- ◆ вартість мийних засобів та інших матеріалів, що використовуються під час прибирання об'єктів перед здачею їх в експлуатацію;
- ◆ витрати на опалення та освітлення у період здачі об'єктів в експлуатацію.

9. Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, включаючи послуги, надані сторонніми організаціями, з розроблення проєктів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей, впровадження передових методів організації та нормування праці тощо, а також оплата праці працівників проєктно-кошторисних груп, груп проєктування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що входять до складу будівельної організації та її виробничих структурних підрозділів.

10. Витрати некапітального характеру, пов'язані із забезпеченням якості будівництва:

- витрати на утримання виробничих лабораторій, що входять до складу будівельної організації та її виробничих структурних підрозділів, включаючи оплату праці працівників, утримання, амортизацію та витрати на проведення поточного ремонту приміщень, устаткування та інвентарю лабораторій;
- вартість витрачених або зруйнованих під час випробування матеріалів, конструкцій і частин споруд, крім витрат на випробування споруд у цілому (середніх і великих мостів, резервуарів тощо, що оплачуються за рахунок коштів, передбачених на цю мету в кошторисах на будівництво);
- витрати на проведення експертизи і консультацій, пов'язаних з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;
- оплата послуг з випробування матеріалів і конструкцій, що надаються лабораторіями інших організацій.

11. Витрати, пов'язані з винахідництвом та раціоналізацією: на проведення дослідно-експериментальних робіт, виготовлення моделей і зразків за винахідницькими та раціоналізаторськими пропозиціями щодо виконання будівельно-монтажних робіт; виплата авторських винагород, якщо вони не є роєлті.

12. Витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони будівельних майданчиків, виробничих приміщень та приміщень, де розміщується апарат управління відокремлених виробничих підрозділів і лінійний персонал:

- витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті відокремленого виробничого підрозділу;
- оплата послуг, наданих сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку;
- витрати на придбання, утримання та знос протипожежного інвентарю та устаткування.

13. Страхові внески та відрахування на соціальні заходи, передбачені пунктом 3.1 додатка 1 до Методичних рекомендацій, від витрат на оплату праці працівників, зазначених у пунктах 1—2 та 8—12 розділу 2 цього додатка, за встановленими законодавством нормами.

III. Витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках

1. Витрати на приведення основних засобів у відповідність до вимог нормативно-правових актів з охорони праці щодо:

- механізації вантажно-розвантажувальних та інших важких робіт, робіт з розливу і транспортування отруйних, агресивних, легкозаймистих і горючих речовин;
- захисту працюючих від ураження електричним струмом, дії статичної електрики та розрядів блискавок;
- безпечного виконання робіт на висоті;
- чинного технологічного та іншого виробничого обладнання;
- систем вентиляції та аспірації, пристроїв, які вловлюють пил, і установок для кондиціонування повітря у приміщеннях діючого виробництва та на робочих місцях;
- систем природного та штучного освітлення виробничих, адміністративних та інших приміщень, робочих місць, проходів, аварійних виходів тощо;
- систем теплових, водяних або повітряних завіс, а також установок для нагрівання (охолодження) повітря виробничих, адміністративних та інших приміщень, а під час роботи на відкритому повітрі — споруд для обігрівання працівників та укриття від сонячних променів і атмосферних опадів;
- виробничих і санітарно-побутових приміщень, робочих місць, евакуаційних виходів тощо, технологічних розривів, проходів та габаритних розмірів; обладнання спеціальних перехідних галерей, тунелів у місцях масового переходу працівників, зон руху транспортних засобів;
- впровадження в умовах діючого виробництва автоматизованих інформаційних систем охорони праці, систем аналізу та прогнозування аварійних ситуацій, автоматичного та дистанційного керування технологічними процесами і виробничим обладнанням, систем автоматичного контролю і сигналізації про наявність (виникнення) небезпечних або шкідливих виробничих факторів та пристроїв аварійного вимкнення обладнання чи комунікацій у разі виникнення небезпеки для працівників, а також відповідного програмного забезпечення та електронних баз даних з охорони праці у порядку та обсягах, погоджених з територіальними органами державного нагляду за охороною праці.

2. Витрати на обладнання та утримання загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують охорону праці.

3. Витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та засобами індивідуального захисту відповідно до встановлених норм (у т. ч. забезпечення мийними засобами та засобами, що нейтралізують небезпечну дію на організм або шкіру шкідливих речовин, у зв'язку з виконанням робіт, які не виключають можливості забруднення цими речовинами).

4. Витрати на проведення цільового навчання з охорони праці працівників, на організацію доповідей, лекцій, семінарів та оглядів-конкурсів з цих питань.

5. Витрати для надання працівникам, зайнятим на роботах зі шкідливими умовами праці, спеціального харчування, молока чи рівноцінних харчових продуктів, а також газованої солоної води.

6. Витрати щодо усунення впливу на працівників небезпечних і шкідливих виробничих факторів або приведення їх рівнів на робочих місцях до вимог нормативно-правових актів з охорони праці (галузеві нормативні акти з охорони праці).

7. Витрати на проведення атестації робочих місць на відповідність нормативно-правовим актам з охорони праці та аудиту з охорони праці, оформлення стендів, оснащення кабінетів, виставок, придбання необхідних нормативно-правових актів, наочних посібників, довідників, літератури, плакатів, відеофільмів, макетів, програмних продуктів тощо з питань охорони праці.

8. Витрати на проведення обов'язкового попереднього, періодичного і позапланового медичного огляду працівників, зайнятих на важких роботах, роботах з небезпечними чи шкідливими умовами праці або таких, де є потреба у професійному доборі.

4. Інші загальновиробничі витрати

1. Платежі зі страхування майна, ризиків, цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (робіт), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпечкою для життя та здоров'я, передбачених законодавством.

2. Витрати на охорону навколишнього середовища, зокрема: платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо.

3. Відрахування на спорудження та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд від їх кошторисної вартості у разі, коли кошти на зазначені потреби передбачено інвесторським кошторисом.

4. Суми створених забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат (на виплату відпусток працівникам; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію; виконання зобов'язань щодо обтяжливих договорів тощо).

5. Оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів будівельної організації.

6. Суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору.

7. Суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунка при звільненні.

8. Виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи (крім зазначених у пунктах 2.2.1, 2.2.2 додатка 1).

9. Витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку, як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

10. Виплати за особливий характер виконання будівельних робіт, установлені відповідно до законодавства, зокрема:

- надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, направлених для виконання монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться у дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених законодавством;

- додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, у т. ч. транспортні витрати на перевезення працівників від місцезнаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи і у зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і у зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, некомпенсовані платою працівників за користування житлом і комунальні послуги.

11. Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв).

12. Вартість придбаних будівельною організацією проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм за потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи).

13. Компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту.

14. Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників.

15. Виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію, якщо вони не є роялті.

16. Витрати на внесення виправлень та гарантійні роботи, в тому числі витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об'єктів, протягом гарантійного терміну з дати підписання акта про прийняття об'єкта в експлуатацію.

17. Витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім витрат на заробітну плату, зазначених у пункті 2.2.2 додатка 1 до Методичних рекомендацій):

- ♦ витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів;

- ♦ стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;

- ♦ оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу і у зворотному напрямку;

- ♦ витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання учбового матеріалу, оренда приміщень тощо);

- ♦ витрати на утримання учбових комбінатів.

18. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт, а саме:

- передбачені законодавством податки, збори та інші обов'язкові платежі та відрахування, які відносяться до діяльності загальнопромислового персоналу, передбаченого пунктом 1 розділу 1 цього Переліку;

- видатки будівельних організацій на покриття витрат Пенсійного фонду України на виплату та доставку пільгових пенсій особам, які були зайняті повний робочий день на підземних роботах, на роботах з особливо шкідливими і особливо важкими умовами праці за списками N 1 та N 2 виробництв, робіт, професій, посад і показників, затверджених Кабінетом Міністрів України, зазначені у п. 3.2 додатка 1 до Методичних рекомендацій;

- сплата рентних платежів за використання земельних ресурсів; сплата концесійних платежів за використання природних копалин; плата за деревину, продану на пні; плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем під час проведення будівельних робіт у межах затверджених лімітів, платежі за використання інших природних ресурсів, а також інші платежі, які пов'язані або відносяться до виробничої діяльності будівельної організації.

19. Інші загальнопромислові витрати, які можуть бути віднесені до собівартості будівельно-монтажних робіт та відшкодовуються замовниками.

**Додаток 3 до Методичних рекомендацій
з формування собівартості будівельно-монтажних робіт**

**ПЕРЕЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ,
ЯКІ НЕ ВКЛЮЧАЮТЬСЯ ДО СОБІВАРТОСТІ
БУДІВЕЛЬНО-МОНТАЖНИХ РОБІТ**

1. Адміністративні витрати.

До адміністративних витрат належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією, а саме:

1. Витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати, обчислені згідно з формами і системами оплати праці, встановленими у будівельній організації:

- працівників апарату управління будівельної організації, яка має статус юридичної особи (керівників, фахівців, технічних службовців);
- робітників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць тощо);
- іншого загальногосподарського персоналу.

Перелік виплат, пов'язаних з основною, додатковою заробітною платою, заохочувальними, компенсаційними та іншими грошовими виплатами, для зазначених вище працівників, наведено в пунктах 2.1—2.3 додатка 1 до Методичних рекомендацій.

2. Витрати на службові відрядження працівників апарату управління будівельної організації та робітників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації.

3. Витрати на транспортне обслуговування працівників апарату управління будівельної організації, зокрема:

3.1. Витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління, у т. ч.:

◆ основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати водіїв та інших робітників, що обслуговують легкові автомобілі;

◆ вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос і ремонт автомобільної гуми;

◆ витрати на утримання гаражів та місць стоянки (паркування) легкових автомобілів (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо);

◆ амортизація (орендна плата), витрати на поточний ремонт, технічний огляд, технічне обслуговування легкових автомобілів та поточний ремонт гаражів і місць стоянки автомобілів;

◆ податки, збори та інші передбачені законодавством відрахування, що пов'язані з експлуатацією легкових автомобілів (податок з власників легкових

автомобілів; податок на землю, на якій розміщено гараж; збір за забруднення навколишнього природного середовища; комунальний податок; плата за технічний огляд легкових автомобілів у Державтоінспекції тощо).

4. Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації та інші загальногосподарські витрати:

4.1. Витрати на придбання канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності.

4.2. Витрати на утримання, експлуатацію та поточний ремонт будинків, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління будівельної організації.

4.3. Витрати на утримання основних засобів, інших нематеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо).

4.4. Амортизація основних засобів, призначених для обслуговування апарату управління (крім легкових автомобілів), обчислена за їх первісною або справедливою вартістю відповідно до встановлених норм.

4.5. Витрати на малоцінні і швидкозношуваний інвентар та малоцінні предмети, що використовуються будівельною організацією і не належать до основних засобів, та витрати на їх ремонт.

4.6. Витрати на утримання і експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, що використовуються для здійснення управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку (пошта, телеграф, телефон, факс тощо), обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління.

4.7. Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію електронно-обчислювальної та комп'ютерної техніки, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки, що перебуває на балансі будівельної організації і використовується персоналом (у тому числі для автоматичного оброблення інформації), зазначеним у цьому розділі.

4.8. Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні будівельною організацією, якщо у штатному розписі не передбачено відповідних функціональних служб, у т. ч. витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи.

4.9. Оплата послуг консультативного та інформаційного характеру (у тому числі витрати на придбання літератури і передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності апарату управління, виготовленням та зберіганням продукції допоміжних, другорядних виробництв будівельної організації, додержанням законодавства.

5. Оплата професійних послуг (юридичних, щодо оцінки майна, аудиторських, у тому числі оплата за проведення обов'язкових аудиторських перевірок, передбачених законодавством, тощо).

6. Витрати на врегулювання спорів у судових органах.

7. Загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, на оприлюднення річного звіту, представницькі витрати, на послуги щодо зміни структури приватизованої будівельної організації тощо).

8. Оплата передбаченої законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади.

9. Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахунково-касове обслуго-

ування персоналу, зазначеного у цьому розділі, з отримання гарантій, вексельного авалу, факторингових і довірчих операцій, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, у тому числі й цінних паперів. Плата за надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом.

10. Одноразова допомога, що виплачується працівникам відповідно до законодавства під час переведення, приймання і направлення на роботу в іншу місцевість.

11. Відрахування будівельних організацій на утримання апарату управління будівельних об'єднань, у т. ч. витрати на утримання корпорації, асоціації тощо.

12. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством (крім податків і зборів, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт).

13. Витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень:

- витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті будівельної організації;
- плата за послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку;
- витрати на придбання, утримання та знос протипожежного інвентарю та устаткування.

14. Витрати на перебезування будівельних та монтажних організацій.

15. Витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам та засновникам будівельної організації (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку).

16. Витрати на сплату відсотків (винагороди) за користування матеріальними цінностями, взятими в оренду (лізинг), крім урахування у пункті 5.4 розділу III Методичних рекомендацій.

17. Страхові внески та відрахування на соціальні заходи, передбачені в пункті 3.1 додатка 1 до Методичних рекомендацій, від заробітної плати працівників, зазначених у цьому розділі, за встановленими законодавством нормами.

2. Витрати на збут.

До витрат на збут належать витрати, пов'язані з реалізацією товарів, робіт, послуг, а саме:

1. Оплата за розроблення і видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення у пресі, передавання на радіо і телебаченні); витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу щодо діяльності будівельної організації та на дослідження ринку (маркетинг); відшкодування витрат за участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і макетів; представницькі витрати (організація прийомів, конференцій та інших офіційних заходів, включаючи оплату праці обслуговуючого персоналу).

2. Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції (допоміжних і другорядних виробництв будівельної організації); витрати на ремонт тари.

3. Витрати на утримання персоналу, діяльність якого пов'язана зі збутом, у т. ч. витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом.

4. Витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона тощо).

5. Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується працівниками відділу збуту:

витрати на оплату праці водіїв та на обов'язкові відрахування на соціальні заходи згідно з законодавством;

витрати на ремонт, технічний нагляд і технічне обслуговування.

6. Витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, виробленої допоміжними та другорядними виробництвами будівельної організації для її реалізації на сторону, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору (базису) поставки.

7. Податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, пов'язані з відповідними витратами на збут.

8. Інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, робіт (послуг).

3. Інші операційні витрати

До інших операційних витрат включаються:

1. Втрати від знецінення запасів.

2. Втрати від нестачі і втрати від псування цінностей.

3. Визнані штрафи, пеня, неустойка.

4. Сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів.

5. Витрати на утримання об'єктів соціальної сфери.

6. Витрати на утримання приміщень, що надаються безоплатно професійним спілкам, підприємствам громадського харчування, що обслуговують працівників будівельної організації або використовуються будівельною організацією самостійно на зазначені цілі, у т. ч. нарахування амортизації, витрати на проведення поточного ремонту, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання тощо, а також на паливо для приготування їжі.

7. Витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

8. Собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку є еквівалентом грошової одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти.

9. Собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією.

10. Втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю будівельної організації).

11. Витрати, пов'язані з наданням фінансової допомоги медичним, дитячим, громадським організаціям тощо.

12. Інші витрати, що виникають у процесі операційної діяльності будівельної організації.

**ПЕРЕЛІК ВИКОНАВЧОЇ ТА ІНШОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ,
ЩО НАДАЄТЬСЯ ПРИЙМАЛЬНІЙ КОМІСІЇ ПРИ ПРИЙМАННІ
В ЕКСПЛУАТАЦІЮ ЗАКІНЧЕНИХ БУДІВНИЦТВОМ ОБ'ЄКТІВ**

(Затверджений наказом Міністерства регіонального розвитку
й будівництва України від 24.12.08 р. № 637)

1. Акт приймання геодезичної розбивочної основи для будівництва.
2. Акт приймання нульового циклу.
3. Акт приймання зовнішньої каналізації.
4. Акт технічного приймання зовнішнього водопроводу.
5. Акт приймання внутрішньо квартальних, внутрішньо майданчикових теплових мереж і гарячого водопостачання.
6. Акт приймання зовнішнього електропостачання.
7. Акт приймання внутрішньо квартальних, внутрішньо майданчикових систем водозливу, дренажу.
8. Акт приймання частотвимірювального.
9. Акт приймання системи опалення.
10. Акт приймання внутрішніх систем водопостачання.
11. Акт приймання систем і випусків внутрішньої каналізації.
12. Акт приймання системи і випусків внутрішнього водозливу з будинку.
13. Акт приймання внутрішньої електропроводки, силового електроустаткування, підключення будинку до ТП і забезпечення постійного електропостачання.
14. Акт приймання внутрішньої й зовнішньої мереж і систем газопостачання.
15. Акт приймання систем вентиляції.
16. Акт приймання сміттєпроводів і приміщень сміттєзбиральників.
17. Акт приймання систем протипожежного водопроводу та устаткування.
18. Акти про випробування встаткування телефонізації, радіофікації, телебачення, сигналізації і автоматизації.
19. Акт про готовність до експлуатації ліфтів.
20. Акти приймання технологічного встаткування:
 - акт комісії про приймання встаткування після індивідуального випробування;
 - акт комісії про приймання встаткування після комплексного випробування;
 - акт комісії щодо проведення пусконаладжувальних робіт.
21. Акти приймання робіт з герметизації уведень інженерних комунікацій.
22. Акти на сховані будівельно-монтажні роботи й акти приймання відповідальних конструкцій.
23. Акти за результатами радіаційного обстеження приміщень на:
 - рівень ПЕД зовнішнього гамма-випромінювання;
 - ЭРОА «радону-222».
24. Акт про закладку проектної документації до страхового фонду документації, якщо такий об'єкт будівництва входить до переліку об'єктів і споруджень, за якими проектна документація заставляється в страховий фонд документації.
25. Архітектурно-технічний паспорт об'єкта.
26. Довідка бюро технічної інвентаризації.
27. Довідка про інвестиційну вартість об'єкта будівництва.

28. Довідка про виконання робіт з упорядкування і озеленення території.

29. Документи, що свідчать про відповідність матеріалів, конструкцій і виробів, які використані під час виконання будівельно-монтажних робіт.

30. Журнали виконання робіт, авторського нагляду, матеріали перевірок органами державного нагляду в процесі будівництва.

31. Звіт про науково-технічний супровід (для об'єктів експериментального будівництва).

Примітка. У випадку якщо ГСН, Сніп, ДСТУ, ТУ передбачена інша документація, вона також надається приймальній комісії.

**ПЕРЕЛІК ВНУТРІШНІХ РОБІТ,
БЕЗ ВИКОНАННЯ ЯКИХ МОЖЛИВЕ ПРИЙМАННЯ
В ЕКСПЛУАТАЦІЮ ЖИТЛОВИХ БУДИНКІВ**

(Затверджений наказом Міністерства регіонального розвитку
й будівництва України від 24.12.08 р. № 637)

1. Обробка і покриття стін, перегородок і стель житлових приміщень, коридорів, кухонь, ванних кімнат і туалетів, інших підсобних приміщень клейовими і іншими видами фарб, шпалерами, декоративними плитками, панелями, іншими оздоблювальними матеріалами й виробами.

2. Покриття стель житлових кімнат, коридорів, кухонь, ванних кімнат, туалетів і інших підсобних приміщень паркетом, лінолеумом, лицевальною плиткою, іншими оздоблювальними матеріалами і виробами.

3. Установка внутрішніх дверних полотен з коробками в приміщеннях квартири, елементів в будованих шаф і антресолей.

4. Установка сантехнічного устаткування і приладів (мийка, умивальник, унітаз, біде, ванна), сантехнічних арматур (водозбірні крани, змішувачі), крім запірних кранів на відгалуженнях від стояків у місцях підключення зазначених приладів, а також поквартирних приладів обліку водопостачання.

5. Установка електроплит і світильників, радіо-, телевізійних і телефонних розеток за умови забезпечення нормативних вимог з електробезпеки, пожежної безпеки й техніки безпеки в будівництві.

Примітка. Житлові будинки, у яких квартири побудовані за кошти державного бюджету і кошти місцевих бюджетів для соціально незахищених верств населення (інваліди, учасники Великої Вітчизняної війни, багатодітні родини, громадяни, що постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, і т.п.), приймаються в експлуатацію за умови виконання робіт у повному обсязі.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Максімова Валентина Федорівна

Кузіна Зінаїда Володимирівна

Стиренко Лілія Миколаївна

Степова Тамара Григоріївна

ОБЛІК У ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

*за редакцією доктора економічних наук,
професора В. Ф. Максимової*

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 14.07.2010. Формат 60x84 ¹/₁₆
Друк офсетний. Папір газетний. Гарнітура PetersburgSTT.
Умовн. друк. арк. 27,9. Наклад – 600 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176
тел./факс 044-425-01-34
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: www.cul.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2458 від 30.03.2006