

**Вербилло О.Ф., Камінська Т.Г., Коробова Н.М.**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У  
ПРОМИСЛОВИХ І АГРОСЕРВІСНИХ  
ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Підручник**

**Київ - 2013**

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І  
ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ  
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ БІЗНЕСУ  
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

*Вербилло О.Ф., Камінська Т.Г., Коробова Н.М.*

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У  
ПРОМИСЛОВИХ І АГРОСЕРВІСНИХ  
ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Підручник**

За редакцією доцента, кандидата економічних наук

О.Ф.Вербилло

*Затверджено міністерством освіти і науки,  
молоді та спорту України як підручник для студентів  
вищих навчальних закладів*

Київ - 2013

**УДК 657:371.145.1**

**ББК 65.052**

*Гриф надано  
Міністерством освіти і науки  
молоді та спорту України  
(лист №1/11-315 від 16.01.2013 р.)*

**Рецензенти:** д.е.н., академік НААН України **Саблук П.Т.** (ННЦ Інститут аграрної економіки НААН України); д.е.н., професор **Савчук В.К.**, к.е.н., доц. **Дерев'янку С.І.**, к.е.н., доц. **Тивончук С.В.** (НУБіП України)

**Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у промислових і агросервісних підприємствах /** Вербило О.Ф., Камінська Т.Г., Коробова Н.М./ За ред. О.Ф.Вербило : [підручник]. – Київ: Каравела, 2014. – 367 с.

*Розподіл авторів за розділами: Вербило О.Ф. - розділи 3, 4, 5; Камінська Т.Г. - передмова, розділи 1 і 2; Коробова Н.М. - розділи 6, 7, додатки.*

Розглядається організація та методика ведення бухгалтерського обліку з врахуванням виробничої та комерційної діяльності промислових підприємств по переробці сільськогосподарської продукції, будівельних організацій з освоєння капітальних інвестицій аграрних формувань та обслуговуючих ланок АПВ. Висвітлюється методологія обліку витрат на здійснення діяльності окремих видів аграрного сервісу, принципи калькулювання собівартості надання робіт і послуг виробничого обслуговування аграрних товаровиробників та формування їх фінансових результатів.

Підручник призначений для студентів вищих навчальних закладів спеціальності «Облік і аудит», інших економічних спеціальностей, бухгалтерів, фінансистів, економістів, аудиторів. Рекомендовано Вченою радою Національного університету біоресурсів і природокористування України (протокол № 1 від 31 серпня 2012 року).

© О.Ф.Вербило, Т.Г.Камінська, Н.М.Коробова, 2012

## Передмова

Методологічною основою організації оптимальної підготовки фахівців обліково-аудиторської спеціальності у вузі повинні стати створення комплексної системи управління якістю підготовки фахівців та активізація і інтенсифікація навчального процесу, кінцевою метою якого є формування у студентів системи знань, вмінь та навичок, професійна та соціальна активність.

У професійній діяльності фахівці з бухгалтерського обліку виконують облікову, аналітичну, контрольну, аудиторську, правову, прогнозу, проектну, діагностичну, організаційно-інформаційну, екологічну, виховну, комунікаційно-роз'яснюючу функції. Крім того, на нинішньому етапі розвитку ринкових відносин в Україні, за інформацією Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України би в економічних спеціальностях, формування різних форм господарювання в сільському господарстві передбачає зміну обсягу і змісту діяльності фахівця з обліку і аудиту. Він повинен бути готовий до виконання функцій професійної діяльності в конкурентних умовах на заміщення відповідної облікової чи аудиторської посади. Тому навчальний процес у вузі має забезпечувати активну пізнавальну діяльність для студентів для отримання професійних знань, вмінь, навичок, якостей за вимогами діяльності фахівців у ринкових умовах.

Об'єктами діяльності таких фахівців з економіки є внутрішнє і зовнішнє середовище підприємств і організацій, в якому змінюється центр відповідальності суб'єктів професійної діяльності. У таких умовах фахівці обліково-аудиторської спеціальності повинні знати бухгалтерський облік не тільки сільськогосподарських підприємств, а й ведення бухгалтерського обліку в обслуговуючих ланках АПВ, промислових з точки зору переробки сільськогосподарської продукції та будівельних організацій, які можуть реалізовувати капітальні інвестиції господарських формувань АПВ.

Формуванню визначених необхідних знань сприятиме вивчення дисципліни «Облік у промислових та агросервісних підприємствах», яка передбачена навчальним планом підготовки фахівців із спеціальності 8.050106 «Облік і аудит». У зв'язку із важливістю даної дисципліни у формуванні професійних знань, обмеженою кількістю аудиторних годин виникає необхідність створення підручника для самостійної позааудиторної роботи та дистанційного навчання.

У підручнику розглядається організація та методика ведення бухгалтерського обліку з врахуванням виробничої та комерційної діяльності промислових підприємств по переробці сільськогосподарської продукції, будівельних організацій з освоєння капітальних інвестицій сільськогосподарських підприємств та обслуговуючих ланок АПВ.

У зв'язку з тим, що доходність сільськогосподарських підприємств залежить не тільки у використанні зовнішньої сфери діяльності обслуговуючих ланок АПВ, а й від кругообороту капіталу, то розглядається його роль в організації діяльності підприємств та підвищення її результативності.

Грунтовне вивчення матеріалу за змістом запропонованого підручника забезпечить студентів необхідними знаннями з організації та методики ведення бухгалтерського обліку для професійної діяльності в окремих видах підприємств аграрного сервісу.

Метою вивчення курсу є освоїти теоретичні знання, принципи сучасної організації бухгалтерського обліку на конкретних агросервісних підприємствах із врахуванням напрямків їх діяльності, особливості застосування плану рахунків, організацію синтетичного і аналітичного обліку, застосовувані форми бухгалтерського обліку, а також сформувані вміння практичного ведення облікового процесу, оцінювання стану бухгалтерського обліку у окремих видах аграрного сервісу та визначення шляхів для його покращення. Для реалізації мети зміст підручника

складається з викладу теоретичного матеріалу за розділами, в яких висвітлено організацію та методику бухгалтерського обліку окремих видів аграрного сервісу з обслуговування сільськогосподарських товаровиробників та завдання (додаток 1) для практичної частини з вивчення обліку у промислових і агросервісних підприємствах.

# **1. Особливості організації бухгалтерського обліку обслуговування сільськогосподарських товаровиробників**

## **1.1. Види, функції аграрного сервісу АПВ та завдання бухгалтерського обліку їх діяльності**

Збільшення виробництва сільськогосподарської продукції, поліпшення її якості, підвищення конкурентноздатності на внутрішньому і зовнішньому ринках в значній мірі залежать від рівня обслуговування сільськогосподарських товаровиробників. Останнє доцільно розглядати в двох напрямках:

функціонування відповідної структури виробничого обслуговування сільськогосподарських товаровиробників;

своєчасна переробка виробленої сільськогосподарської продукції промисловими підприємствами, які функціонують в тісному взаємозв'язку із сільськогосподарськими.

Вирішальним є перший напрямок, що включає окремі види аграрного сервісу АПВ. Їх класифікація об'єднує обидва напрямки прискорення розвитку виробництва продукції сільського господарства України. Основними обслуговуючими ланками АПВ на нинішньому етапі розвитку економіки є послуги: торгових організацій, технічного та енергетичного сервісу, будівельних організацій, допоміжних виробництв то фірм з утримання сільськогосподарської техніки. Важливе значення для сільськогосподарських підприємств мають наявність аграрного кредитно-фінансового, біржового, зооветеринарного, переробного, наукового сервісу, а також наявність обслуговуючих виробництв і господарств, які впливають на діяльність сільськогосподарських підприємств.

Основними функціями торгових організацій є здійснити необхідне матеріально-технічне постачання сільського господарства, бухгалтерський облік в реалізацію цієї основної функції повинен забезпечити:

- своєчасне відображення надходження товарів та їх оплати;
- контроль за збереженням товарів відвантажених і на складах та дотриманням визначеними договорами цін, торгових націнок і скидок, транспортних тарифів і зборів;
- своєчасне подання інформації про потребу в запасах палива, мінеральних добрив, засобів захисту рослин і тварин, а також понаднормативні запаси окремих видів засобів при здійсненні діяльності підприємства.

Аграрний технічний сервіс має виконувати функції вивчення та задоволення попиту товаровиробників усіх форм власності і господарювання на різні види технічних засобів, а бухгалтерський облік – здійснювати облік технічного обслуговування автотранспортом, машинно-тракторним парком та ремонтів сільськогосподарської техніки і проведення розрахунків за виконані роботи. Аграрний енергетичний сервіс та інші види допоміжних і обслуговуючих виробництв мають виконувати функції вивчення потреби у відповідних видах послуг (тепло-, водо-, енерго-, газопостачання та інші послуги) та їх надання, а бухгалтерський облік має забезпечити:

- відображення матеріальних і трудових витрат з надання послуг за їх видами;
- контроль за дотриманням тарифних розцінок на відпуск послуг і виконуваних робіт, за станом розрахунків із замовниками;
- контроль за лімітом відпуску послуг;
- виявлення резервів підвищення ефективності допоміжних, обслуговуючих виробництв і господарств.

Аграрний будівельний сервіс покликаний виконувати функції вивчення технологічного попиту сільськогосподарських підприємств та його реалізації у освоєнні капітальних інвестицій з будівельно-монтажних робіт по зведенню будівель, споруд, здійснення меліоративного будівництва



і обслуговування його систем для підвищення родючості земель та їх залучення до обороту, а також проведення культурно-технічних робіт, які спрямовані на зростання врожайності, підвищення родючості ґрунтів і ефективності використання земельних ресурсів. Бухгалтерський облік повинен відображати особливості реалізації названих функцій, зокрема:

- відображати витрати за об'єктами, видами робіт, елементами та статтями;
- забезпечувати обчислення фактичної собівартості закінчених об'єктів і незавершеного виробництва;
- здійснювати групування і розподіл витрат за об'єктами обліку, які включають у собівартість в міру введення їх в експлуатацію;
- організовувати контроль за дотриманням строків виконання робіт і лімітів витрат на будівництво і експлуатацію меліоративних систем.

Аграрний переробний сервіс повинен виконувати функції вивчення та задоволення попиту аграрних товаровиробників на обсяги переробки сільськогосподарської продукції за її видами. Бухгалтерський облік покликаний забезпечити виконання таких завдань:

- здійснювати документальне оформлення передачі-приймання на переробку продукції сільського господарства з врахуванням її якості;
- вести облік витрат на переробку сільськогосподарської продукції за елементами і статтями витрат;
- забезпечувати контроль дотримання державних стандартів якості на переробку сільськогосподарської сировини;
- визначати фактичну собівартість кінцевого продукту переробки;
- своєчасно проводити взаєморозрахунки з товаровиробниками за одержану сільськогосподарську сировину;
- визначати фінансовий результат діяльності переробного підприємства.

На нинішньому етапі в системі механізмів регулювання ринку виробництва продукції рослинництва і тваринництва першорядне місце посідає державний механізм регулювання через відповідні державні програми.

Державна підтримка сільського господарства відбувається постійно.

Облік бюджетного фінансування для підтримки агропромислового виробництва доцільно розглядати з точки зору:

ведення обліку державної підтримки сільгосптоваровиробниками, які її одержують;

обліку надання такої підтримки організаціями-розпорядниками коштів державного бюджету.

Розпорядниками коштів державного бюджету безпосередньо по їх наданню сільськогосподарським товаровиробникам виступають фінансово-кредитні відділи управління агропромислового розвитку відповідного району.

Основними завданнями бухгалтерського обліку надходження, використання коштів державної підтримки виробництва сільськогосподарської продукції та контролю їх цільового використання з точки зору надання бюджетних коштів виступають:

розгляд методології організації бухгалтерського обліку та фінансування бюджетних установ;

визначення особливостей діяльності фінансово-кредитного відділу районного управління агропромислового розвитку;

розгляд правового регулювання фінансування державної підтримки виробництва продукції рослинництва і тваринництва;

висвітлення методики бухгалтерського обліку отримання управлінням та надання підприємствам і використання ними одержаних бюджетних коштів;

відбір методики контролю використання коштів державної підтримки виробництва продукції рослинництва і тваринництва.

Завдання бухгалтерського обліку одержувачів бюджетних коштів є: своєчасне правильне документальне оформлення права на отримання бюджетних коштів; відображення на рахунках одержаного бюджетного фінансування; використання бюджетного фінансування за цільовим призначенням.

Сільськогосподарські підприємства можуть отримувати кредити. Завданнями бухгалтерського обліку виступають їх правильне документальне оформлення отримання, облік та своєчасне проведення повернення кредитів.

Аграрний біржовий сервіс в умовах ринкової економіки реалізує на практиці виконання вимог економічного закону вартості. До основних функцій агро-біржового сервісу належать:

- забезпечення прискореного обертання в країні товарної і грошової маси;
- організація вивчення та задоволення попиту на різні види товарів і послуг;
- визначення суспільно необхідних цін на товари і послуги;
- боротьба з монополізмом у системі ціноутворення на товари і послуги;
- боротьба з ціновим диспаритетом на товари і послуги.

Завданнями бухгалтерського обліку є облік витрат на проведення біржової діяльності та джерел їх покриття.

Аграрний науковий сервіс покликаний виконувати такі основні функції:

опрацювання державних комплексних програм розвитку прикладних досліджень з різних напрямів аграрного виробництва (генної інженерії, селекції і насінництва, виведення порід і ліній тварин, конструювання

сучасних технічних засобів для механізації виробничих процесів у галузях тваринництва, лісівництва), дослідження процесів на ринку праці, зайнятості сільського населення, соціального розвитку села, формування взаємовідносин між виробничою та обслуговуючою сферами аграрного сектора економіки тощо;

опрацювання прогресивних технологій виробництва сільськогосподарської продукції із світовими параметрами якості та конкурентоспроможної на внутрішньому і зовнішньому ринках;

обґрунтування прогресивних форм організації аграрного виробництва, регіональних економічних взаємозв'язків між виробничою і обслуговуючою сферами.

Завдання бухгалтерського обліку в даному напрямку наукових досліджень визначаються як облік витрат на проведення досліджень, фінансування діяльності відповідних бюджетних установ, калькулювання собівартості поліпшених виведених сортів і гібридів сільськогосподарських рослин, порід та ліній тварин, їх реалізація для впровадження у сільському господарстві, а також контроль своєчасності здійснення розрахунків.

Основними завданнями бухгалтерського обліку інших обслуговуючих ланок АПВ є забезпечення обліку витрат на отримання відповідних послуг та визначення на основі системи рахунків виробничої доцільності їх проведення.

Визначені завдання бухгалтерського обліку конкретизуються по кожному виду аграрного сервісу з врахуванням напрямку діяльності та використовуваної форми власності.

Спільними задачами обліку для всіх обслуговуючих ланок є:

забезпечення оперативного та послідовного контролю за виконанням зобов'язань наявності та руху майна, використанням матеріальних та фінансових ресурсів згідно затверджених норм та кошторисів;

своєчасно запобігати негативним явищам у господарських процесах та результатах діяльності підприємства, що необхідно для оперативного керівництва та управління, а також для використання інформації інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, банківськими, податковими та статистичними закладами та іншими зацікавленими органами та організаціями;

забезпечення збереження власності;

дотримання елементів прийнятої облікової політики на даному підприємстві, установі чи організації.

Важливо також враховувати вплив обслуговуючих ланок АПВ на розвиток та удосконалення аграрних виробничих відносин стосовно розвитку соціальної сфери села.

## **1.2. Характеристика принципів та елементів організації бухгалтерського обліку**

Обслуговуючі ланки АПВ подібно до сільськогосподарських підприємств функціонують у різних видах господарських формувань. До таких формувань відносяться товариства, об'єднання, кооперативи, фірми, суб'єкти малого підприємництва, а також бюджетні організації.

Ведення бухгалтерського обліку на них залежить від правильного використання принципів та елементів його організації. Бухгалтерський облік як поєднуючи ланка між господарською діяльністю і особами, які приймають рішення, є своєю мовою «мовою бізнесу» та міжнародною мовою підприємців усіх рівнів.

Організацію бухгалтерського обліку доцільно розглядати як науково обґрунтовану сукупність умов, функцій і посадових обов'язків облікових працівників, при яких найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка і зберігання бухгалтерської інформації з метою оперативного контролю за правильним використанням майна підприємства на основі

ведення обліку у внутрішньогосподарських підрозділах, складання та надання користувачам неупередженої фінансової звітності.

Предметом організації бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств є обліковий і аналітичний процеси, структура обліково-економічних підрозділів апарату управління, праця людей, зайнятих обліком і аналізом, організаційне, правове й технічне забезпечення обліку й аналізу та їхній розвиток.

Організація бухгалтерського розвитку на підприємствах регламентується статтею 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

- принцип обачності – застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню зобов'язань та витрат і завищенню активів й доходів підприємства;

- принцип повного висвітлення – фінансова звітність має містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, які приймаються на її основі;

- принцип автономності – кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

- принцип послідовності – постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Остання – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку і має бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- принцип безперервності – оцінка активів та зобов'язань, виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;

- принцип нарахування та відповідності доходів і витрат – для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи його з витратами, що були здійснені для їх отримання. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;

- принцип превалювання сутності над формою – операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- принцип історичної (фактичної собівартості) – пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

- принцип єдиного грошового вимірника – вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці;

- принцип періодичності – можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди з метою складання фінансової звітності (місяць, квартал, рік).

Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безпосередньо з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе

власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами фахівця з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство також самостійно:

- визначає облікову політику господарства;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних основ, установлених Законом «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», але з урахуванням особливостей своєї діяльності та технології обробки облікових даних;
- затверджує правила документообороту і технології обробки облікової інформації, систему рахунків, реєстрів аналітичного обліку;
- обирає форму організації бухгалтерського обліку, вирішує питання про введення до штату підприємства посади головного бухгалтера, який очолює створену бухгалтерську службу;



- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

- може виділяти на окремий баланс філії, відділення та інші відокремлені підрозділи, як зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Методологія бухгалтерського обліку на підприємстві передбачається чинним законодавством та застосуванням обраної облікової політики, яка формується в господарстві на підприємстві на початку його діяльності в наказі №1 «Про облікову політику». Остання застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення.

Організація бухгалтерського обліку складається з таких елементів:

- системи застосовуваних первинних документів, ведення виробничого обліку у внутрішньогосподарських підрозділах господарства;

- плану документообігу;

- робочого плану рахунків бухгалтерського обліку;

- форми бухгалтерського обліку та застосовуваних реєстрів;

- організаційної структури облікового процесу;

- структури облікового апарату та визначення посадових функцій і службових обов'язків працівників бухгалтерії;

- формування індивідуальних графіків роботи по кожній посадовій особі бухгалтерії та облікових працівників внутрішньогосподарських підрозділів;

- організації зберігання документів, реєстрів бухгалтерського обліку та звітності.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- забезпечує дотримання встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання в установлені строки фінансової звітності;

- організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні документів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Керівник (власник) господарства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера стосовно дотримання порядку оформлення й подання до бухгалтерії первинних документів. Згідно із Законом про бухгалтерський облік організацією обліку повинен займатись не тільки головний бухгалтер, а й керівник підприємства.

Підставою для оформлення бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують їх здійснення. Інформація, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку шляхом подвійного запису. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Раціональна організація бухгалтерського обліку має забезпечувати:

- чіткий порядок документації господарських операцій з попереднім і наступним контролем документів;

- простоту й доступність облікових і аналітичних форм для якомога ширшого залучення працівників до управління;

- планування облікового та аналітичного процесів на всіх стадіях і ділянках;

- неухильне підвищення продуктивності праці осіб, зайнятих обліком;

- контроль за ходом облікової праці з метою її удосконалення.

Однією з передумов раціональної організації бухгалтерського обліку є висока кваліфікація та ділові якості головного бухгалтера.

Для реалізації раціональної організації бухгалтерського обліку в обслуговуючих ланках АПВ першочергово необхідно визначитись із застосуванням плану рахунків залежно від її виду. Можуть використовуватись плани рахунків: План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (додаток 2); - План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (додаток 3); План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва (табл. 1.2.1);

Затверджено наказом Міністерства фінансів України 19.04.2001 № 186 з доповненнями згідно наказу Міністерства фінансів України від 31.05.2011р. № 664

Таблиця 1.2.1. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва

Синтетичні рахунки		Призначення
Код	Назва	
1	2	3
10	Основні засоби	Облік та узагальнення інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи
13	Знос необоротних активів	Облік та узагальнення інформації про знос основних засобів, інших необоротних матеріальних активів і нематеріальних активів
14	Довгострокові	Облік та узагальнення інформації про

	фінансові інвестиції	довгострокові фінансові інвестиції
15	Капітальні інвестиції	Облік та узагальнення інформації про капітальні інвестиції
18	Інші необоротні активи	Облік та узагальнення інформації про довгострокову дебіторську заборгованість, інші необоротні активи
20	Виробничі запаси	Облік та узагальнення інформації про сировину й матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали та матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали, тварин на вирощуванні і відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети і транспортно-заготівельні витрати
23	Виробництво	Облік та узагальнення інформації про витрати на основне і допоміжні виробництва, виробничий брак
26	Готова продукція	Облік та узагальнення інформації про готову продукцію, товари, транспортно-заготівельні витрати і торгіву націнку
30	Каса	Облік та узагальнення інформації про грошову готівку та грошові документи
31	Рахунки в банках	Облік та узагальнення інформації про грошові кошти на рахунках у банках, еквіваленти грошових коштів та грошові кошти в дорозі
35	Поточні фінансові інвестиції	Облік та узагальнення інформації про поточні фінансові інвестиції
37	Розрахунки з різними дебіторами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з покупцями та замовниками, з підзвітними особами, з іншими дебіторами, про короткострокові векселі одержані, про резерв сумнівних боргів
39	Витрати майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про витрати майбутніх періодів
40	Власний капітал	Облік та узагальнення інформації про статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений і вилучений капітали
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Облік та узагальнення інформації про нерозподілені прибутки (непокриті збитки), про використання прибутку
47	Забезпечення майбутніх	Облік та узагальнення інформації про

	витрат і платежів	забезпечення майбутніх витрат і платежів, цільове фінансування і цільові надходження
48	Цільові фінансування і цільові надходження	Облік та узагальнення інформації про цільові фінансування та цільові надходження
55	Інші довгострокові зобов'язання	Облік та узагальнення інформації про довгострокові позики, довгострокові векселі видані, довгострокові зобов'язання за облігаціями, довгострокові зобов'язання з оренди та інші довгострокові зобов'язання
64	Розрахунки за податками й платежами	Облік та узагальнення інформації про розрахунки за податками, обов'язковими платежами, про податкові зобов'язання, податковий кредит, розрахунки за пенсійним забезпеченням, соціальним страхуванням, страхуванням на випадок безробіття, індивідуальним страхуванням та страхуванням майна
66	Розрахунки з оплати праці	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з оплати праці
68	Розрахунки за іншими операціями	Облік та узагальнення інформації про розрахунки з постачальниками та підрядниками, з учасниками, про короткострокові позики, короткострокові векселі видані, поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями і розрахунки за іншими операціями
69	Доходи майбутніх періодів	Облік та узагальнення інформації про доходи майбутніх періодів
70	Доходи	Облік та узагальнення інформації про доходи від реалізації, інші операційні, інші звичайні і надзвичайні доходи, вирахування з доходу
74	Інші доходи	Облік та узагальнення інформації про інші доходи
79	Фінансові результати	Облік та узагальнення інформації про фінансові результати
84	Витрати операційної діяльності	Облік та узагальнення інформації про елементи витрат операційної діяльності: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати
85	Інші затрати	Облік та узагальнення інформації про не операційні витрати звичайної діяльності, податок на прибуток і надзвичайні витрати
90	Собівартість реалізації	Облік та узагальнення інформації про собівартість реалізації

96	Інші витрати	Облік та узагальнення інформації про інші витрати
----	--------------	---

При організації та веденні бухгалтерського обліку обслуговуючих ланок АПВ необхідно керуватись Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, затвердженими Міністерством фінансів України (табл.. 1.2.2).

Таблиця 1.2.2. Національні стандарти бухгалтерського обліку

Номер П(С)БО	Назва П(С)БО	Номер наказу і дата затвердження
1	2	3
1	Загальні вимоги до фінансової звітності	№ 87 від 31.03.1999 р.
2	Баланс (форма № 1)	№ 87 від 31.03.1999 р.
3	Звіт про фінансові результати (форма № 2)	№ 87 від 31.03.1999 р.
4	Звіт про рух грошових коштів (форма № 3)	№ 87 від 31.03.1999 р.
5	Звіт про власний капітал (форма № 4)	№ 87 від 31.03.1999 р.
6	Виправлення помилок і змін у фінансових звітах	№ 137 від 28.05.99 р.
7	Основні засоби	№ 92 від 24.04.2000 р.
8	Нематеріальні активи	№ 242 від 18.10.99 р.
9	Запаси	№ 246 від 20.10.99р.
10	Дебіторська заборгованість	№ 237 від 08.10.99 р.
11	Зобов'язання	№ 20 від 31.01.2000 р., набуває чинності з 01.07.2000 р.
12	Фінансові інвестиції	№ 91 від 26.04.2000 р.
13	Фінансові інструменти	№559 від 30.11.2001 р.
14	Оренда	№ 181 від 28.07.2000 р.
15	Дохід	№ 290 від 29.11.99 р.
16	Витрати	№ 318 від 31.12.99 р.
17	Податок на прибуток	№ 353 від 28.12.2000р.
18	Будівельні контракти	№ 205 від 28.04.2001 р.
19	Об'єднання підприємств	№ 163 від 07.07.99 р.
20	Консолідована фінансова звітність	№ 176 від 30.07.99 р.
21	Вплив змін валютних курсів	№ 193 від 10.08.2000 р.
22	Вплив інфляції	№ 147 від 28.02.2002 р.
23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	№ 303 від 18.06.2001 р.

24	Прибуток на акцію	№ 344 від 16.07.2001р.
25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	№ 39 від 25.02.2000 р.
26	Виплати працівникам	№ 601 від 28.10.2003 р.
27	Діяльність, що припиняється	№ 617 від 17.11.2003 р.
28	Зменшення корисності активів	№ 817 від 24.12.2004 р.
29	Фінансова звітність за сегментами	№ 412 від 19.05.2005 р.
30	Біологічні активи	№ 790 від 18.11.2005
31	Фінансові витрати	№ 415 від 28.04.2006
32	Інвестиційна нерухомість	№ 779 від 02.07.2007
	Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку	№ 353 від 05.03.2008
33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин	№ 1090 від 26.08.2008
34	Платіж на основі акцій	№ 1577 від 20.12.2008
	Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку – зміни до П(С)БО 1,2,3,4,5,6,7,8,11,15,16,23,25	№ 1125 від 25.09.2009р.
	Про затвердження Змін до деяких положень (стандартів) бухгалтерського обліку – зміни до П(С)БО 1,7,8,9 – набувають чинності з 01.01.2013р. у бюджетних установах	№ 1396 від 30.11.2009р.
	Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» - набуває чинності з 01.01 2013р.	№ 1541 від 28.12.2009р.

Для суб'єктів малого підприємництва, які мають право вести спрощений облік доходів і витрат (зокрема, відповідають критеріям з п.154.6 Податкового кодексу України) та не зареєстровані платниками ПДВ Міністерство фінансів України розробило Методичні рекомендації із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами (Наказ Міністерства України від 15.06.2011 р. №720). Вони визначають систему реєстрів, порядок і спосіб реєстрації та узагальнення інформації в

них без застосування подвійного запису для складання спрощеного фінансового звіту СМП за формою згідно з додатком 2 до П(С)БО 25. Методичні рекомендації напрацьовані згідно з ч.3 ст.3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. №996-XIV.

Важливо визначитись із застосовуваною формою бухгалтерського обліку та обліковими регістрами. Розвиток форм бухгалтерського обліку обумовлений трьома факторами: необхідністю широкого розподілу праці між обліковими працівниками; потребою ведення детального аналітичного обліку; необхідністю швидкого одержання підсумкової інформації. Для суб'єктів малого підприємництва можуть використовуватись регістри спрощеної форми. Іншими видами аграрного сервісу можуть використовуватись регістри журнально-ордерної форми та комп'ютерні технології облікового процесу з використанням автоматизованих робочих місць (АРМ) облікових працівників.

Суб'єкти малого підприємництва також можуть вести бухгалтерський облік з використанням комп'ютерних технологій.

До основних методологічних принципів автоматизації бухгалтерського обліку на базі АРМ бухгалтера, які направлені на забезпечення єдності прийомів (способів) розробки та функціонування її як єдиної системи відносяться:

- децентралізована організаційна форма експлуатації в місцях виникнення облікової інформації, безпосередньо в бухгалтеріях та інших службах, де виникає та використовується первинна облікова інформація про господарські операції, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку;

- автоматизація складання документів первинного обліку на паперовому та магнітному носіях на ділянках та службах з масовим характером виникнення господарських операцій та передача цих даних



бухгалтеру відповідної ділянки обліку для автоматизованого вводу та відображення даних в бухгалтерському обліку;

- експлуатація засобів автоматизації обробки облікової інформації – ПЕОМ повинні виконувати безпосередньо облікові виробники в умовах функціонування АРМ бухгалтера.

Застосування комп'ютерної техніки вносить значні зміни в організацію бухгалтерського обліку, зумовлені зміною способів обробки первинних облікових даних, високою швидкістю надання звітної інформації через раціональне упорядкування облікових даних, одноразове їх отримання та багаторазову передачу і використання. Комп'ютеризація обліку покликана підвищити роль бухгалтерського обліку як функції управління, тому що обчислювальна техніка з допоміжного засобу перетворюється на визначений фактор організації обліку, змінюючи не тільки його форму, але й технологію. Так, комп'ютерні системи бухгалтерського обліку, як складові інформаційних систем автоматизації управління, використовують єдину базу даних для вирішення оперативних підприємницьких та облікових завдань. При комплексній комп'ютеризації обліку та управління відмінності між фінансовим, управлінським, податковим обліком або між оперативним та бухгалтерським полягають в різних процедурах обробки інформації, що знаходиться в інформаційній базі даних підприємства. Фактично, єдина система економічної інформації надає дані для обліку, поточного управління, аналізу і аудиту.

Застосування комп'ютерів впливає на зміст праці облікового персоналу: зменшується кількість механічних операцій з обробки документів, систематизації облікових показників, заповнення реєстрів та звітів. Облікова праця стає більш творчою, спрямованою на організацію та удосконалення обліку.

На сучасному етапі український ринок комп'ютерних програм пропонує програмні продукти, які хоча й відрізняються виконанням,

способами настройки, інтерфейсом, але побудовані за однією моделлю. Суть цієї моделі – уніфікація даних та їх подання в системі подвійного запису, ускладнена і доповнена спеціальними функціями, які необхідні для відображення специфіки операцій з різних ділянок обліку. В окремих програмних продуктах обробка та накопичення первинної документації спочатку здійснюється шляхом простої реєстрації, а також формування кореспонденцій рахунків.

Одним з таких програмних продуктів є комплекс програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія». Цей комплекс дозволяє працювати як на відокремленому робочому місці, так і в локальній чи зовнішній мережі, коли інформацією можна користуватись вже через мить після того, коли вона була занесена до машинної пам'яті з будь якої машини, де б вона не була встановлена (офіс, будівельний майданчик, склад, автопарк). Але для його впровадження необхідно, щоб кожна організація мала кілька ЕОМ: в кожного бухгалтера, на складі, в гаражі.

Щодо світового досвіду, то за кордоном вже давно існують системи повної автоматизації та облікових процесів на підприємствах. Дві найвідоміші системи - SunSystem<sup>®</sup> та Scala 5<sup>®</sup>. Кожен з цих продуктів в роботі являє собою єдину централізовану систему, яка об'єднує в єдине ціле всі господарські об'єкти.

Застосування комп'ютерів дозволяє вирішити проблему аналітичного обліку. Якщо при застосуванні паперових форм обліку збільшення рівнів деталізації аналітичного обліку та переліку об'єктів аналітики вимагає збільшення кількості облікових працівників, то при застосуванні комп'ютерної техніки можна ефективно вести аналітичний облік з будь – яким рівнем деталізації та широкою номенклатурою аналітичних об'єктів. Реєстрація операцій в хронологічному і системному порядку в розрізі синтетичних та аналітичних рахунків, яка раніше здійснювалась окремо, поєднується в одному робочому процесі. При цьому контроль за тотожністю

даних аналітичного та синтетичного обліку забезпечується автоматично. При паперових формах обліку операції накопичення даних в облікових регістрах, обчислення підсумків та перенесення даних між обліковими регістрами потребують великих затрат живої праці та, як правило, пов'язані з помилками. При застосуванні комп'ютерів ці операції виконуються без участі людини. При комп'ютерних технологіях не копіюється жодних з паперових форм, а ведеться єдиний хронологічний регістр – Журнал операцій. Обліковий регістр є невід'ємною складовою форми обліку. При застосуванні комп'ютерів регістр втілює в собі єдність трьох складових частин:

- комп'ютерної бази даних з певною структурою, що призначена для накопичення та зберігання облікової інформації на технічних носіях;
- бухгалтерських рахунків, які представлені комірками оперативної пам'яті комп'ютера і служать для систематизації та узагальнення інформації;
- відеограм та машинограм, що призначені для відображення згрупованої та систематизованої облікової інформації.

Оскільки порядок ведення, спосіб і послідовність обробки облікових даних комп'ютерами, формування зведених облікових показників повністю залежать від програми, що використовується, при комп'ютерно-комунікаційній формі важливого значення набуває програмне забезпечення (набір алгоритмів) для обробки облікової інформації.

Залежно від галузі господарської діяльності кожному виду виробничого обслуговування сільськогосподарських товаровиробників притаманні свої особливості, то окрема обслуговуюча ланка АПВ може обрати для себе відповідне програмне забезпечення згідно класифікації програм (рис. 1.2.1).

На основі аналізу періодичної та монографічної літератури можна виділити два підходи до створення комп'ютерних систем бухгалтерського

обліку (КСБО) на підприємствах, які відрізняються за ступенем впливу на організаційну структуру та за комплексністю вирішення облікових задач (рис. 1.2.2).

При придбанні програмного забезпечення для бухгалтерії потрібно проводити всебічну оцінку доступних на ринку програмних продуктів та визначати їх можливості щодо ефективності застосування на окремому агросервісному підприємстві.

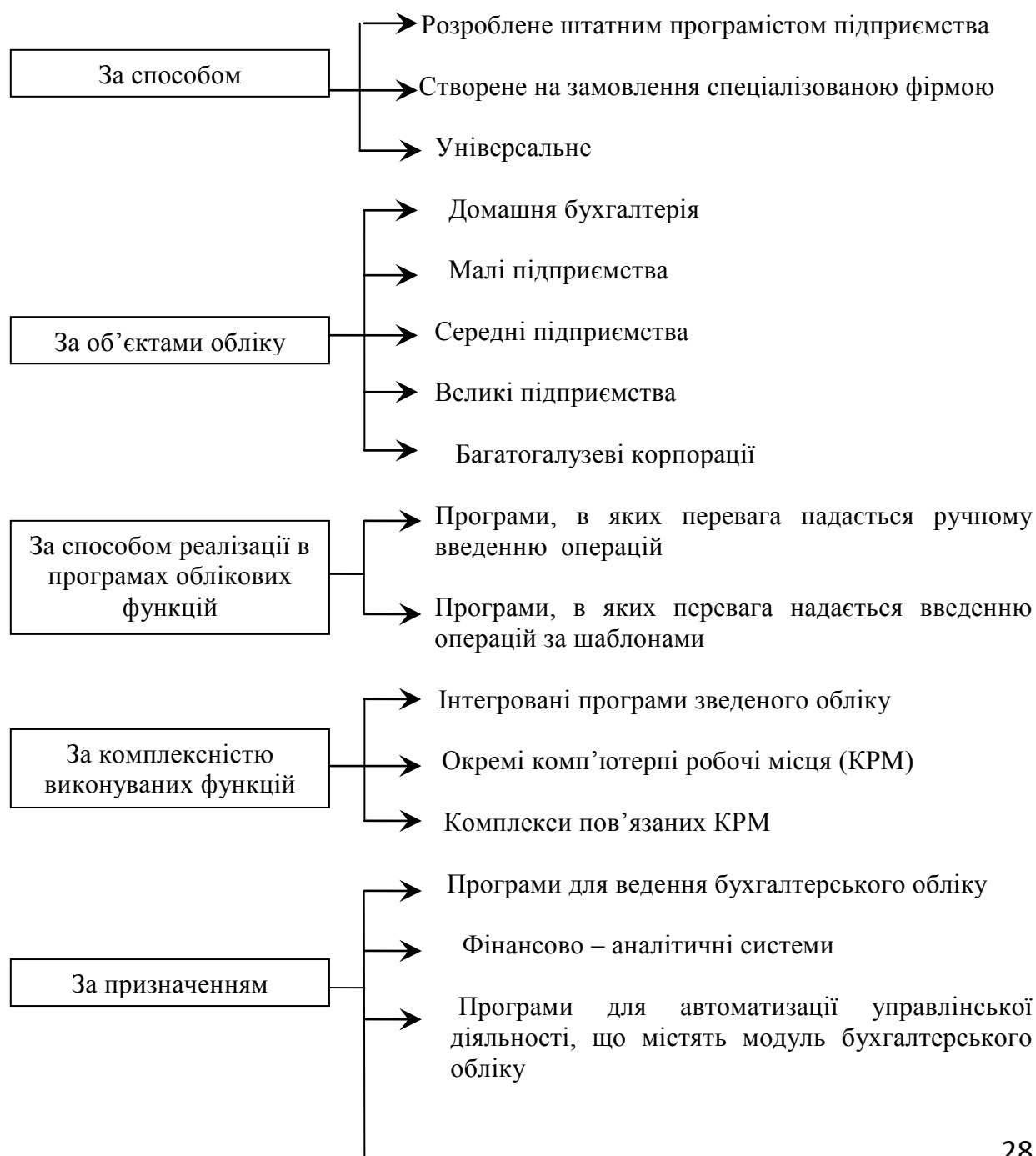


Рис. 1.2.1. Класифікація бухгалтерського програмного забезпечення

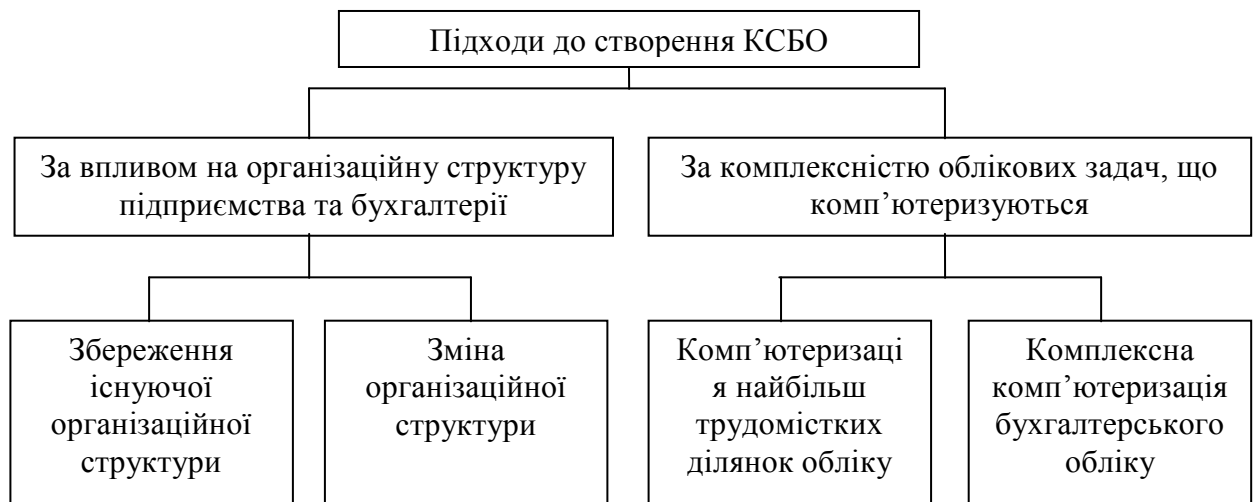


Рис. 1.2.2. Характеристика підходів до створення комп'ютерних систем бухгалтерського обліку

Форма обліку, реалізована на базі сучасної комп'ютерної техніки та засобів комунікації (комп'ютерно-комунікаційна форма обліку), знаходить своє конкретне втілення в програмах для комп'ютеризації облікових робіт.

Перспективною є така структура бухгалтерії, при якій в її складі замість облікових підрозділів з ділянок обліку виділяються два основні відділи: відділ інформаційної системи та контрольний відділ, підпорядковані головному бухгалтеру.

Перший відділ – інформаційний, забезпечує взаємозв'язок із структурними підрозділами підприємства і складається з групи працівників, до якої належать інженери – програмісти та бухгалтери – консультанти, що допомагають технічним працівникам вводити первинну інформацію. Таким чином, до працівників першого сектору належать працівники, які забезпечують поповнення інформаційної бази даних та поточне налагодження комп'ютерної системи бухгалтерського обліку. До другого

відділу – контрольного – належить група бухгалтерів – контролерів, які безпосередньо не вводять облікову інформацію до бази даних, але здійснюють контроль за правильністю її ведення і при необхідності коригують. До компетенції контролерів також входить розробка і перевірка виконання облікової політики, складання внутрішніх та зовнішніх звітів, кошторисів і контроль за їх виконанням, оцінка нормативних і фактичних даних.

Перспективним напрямком у створенні комп'ютерних систем бухгалтерського обліку є використання мережевих комп'ютерних систем. Побудова комп'ютерного робочого місця бухгалтерів на базі мережевих комп'ютерів замість персональних дозволить підприємству заощадити значні кошти на обладнанні кожного робочого місця.

В організації комп'ютерного обліку великі перспективи має використання Internet – технологій. Перевагою таких технологій є можливість модернізувати програмне і апаратне забезпечення без суттєвих змін в структурі обчислювальної системи, а також використовувати широкий діапазон технічних засобів з різною обчислювальною потужністю. Дієвим засобом підвищення кваліфікації облікових працівників є створення спеціально впорядкованих бухгалтерських бібліотек на чолі з бібліотекарем – бухгалтером. Такі спеціалізовані бібліотеки доцільно створювати на Internet – серверах.

### **1.3. Зміни у бухгалтерському обліку відповідно до нормативно-законодавчої бази**

**Облік амортизації необоротних активів.** Нарахування амортизації (визначення зносу) передбачено ст.145 пункті 145.1 Податкового Кодексу України. Зокрема, визначені групи основних засобів – їх 16 і максимально допустимі строки корисного використання, років (табл.1.3.1).

Таблиця 1.3.1. Групи основних засобів для нарахування амортизації

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
1	2
Група 1 – земельні ділянки	-
Група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 – будівлі,	20
Споруди,	15
Передавальні пристрої	10
Група 4 – машини та обладнання з них:	5
Електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, пов'язані з ними засоби зчитування або друку інформації, пов'язані з ними комп'ютерні програми (крім програм, витрати на придбання яких визнаються роялті, та/або програм, які визнаються нематеріальним активом), інші інформаційні системи, комутатори, маршрутизатори, модулі, модеми, джерела безперебійного живлення та засоби їх підключення до телекомунікаційних мереж, телефони (в тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує 2500 гривень	2
Група 5 – транспортні засоби	5
Група 6 – інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 – тварини	6
Група 8 – багаторічні насадження	10
Група 9 – інші основні засоби	12
Група 10 – бібліотечні фонди	-
Група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи	-
Група 12 – тимчасові (не титульні) споруди	5
Група 13 – природні ресурси	-
Група 14 – інвентарна тара	6
Група 15 – предмети прокату	5
Група 16 – довгострокові біологічні активи	7

Нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визначенні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), але не менше ніж визначено в пункті 145.1 і призупиняється на період його виводу з експлуатації (для реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання, консервації та інших причин) на підставі

документів, які свідчать про виведення таких основних засобів з експлуатації.

Податковим Кодексом України передбачені для підприємств рекомендації з визначення строків корисного використання (експлуатації) основних засобів та формування їх вартості для нарахування амортизації.

Методи нарахування амортизації залишаються нині діючі, обираються підприємством самостійно, передбачаються по кожній групі в Наказі про облікову політику.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється із застосуванням методу прямолінійної амортизації. Згідно пункту 145.1.1 визначені групи нематеріальних активів та строки дії права користування (табл.1.3.2).

Таблиця 1.3.2. Групи нематеріальних активів для нарахування амортизації

Групи	Строк дії права користування
Група 1 – права користування природними ресурсами (право користування надрами, іншими ресурсами природного середовища, геологічною та іншою інформацією про природне середовище);	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 2 – права користування майном (право користування земельною ділянкою, крім права постійного користування земельною ділянкою, відповідно до закону, право користування будівлею, право на оренду приміщень тощо);	Відповідно до правовстановлюючого документа
Група 3 – права на комерційні позначення (права на торговельні марки (знаки для товарів і послуг), комерційні (фірмові) найменування тощо, крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті);	Відповідно до правовстановлюючого документа



Група 4 – права на об’єкти промислової власності (право на винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин, породи тварин, компоновання (топографії) інтегральних мікросхем, комерційні таємниці, в тому числі ноу-хау, захист від недобросовісної конкуренції тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 5 років
Група 5 – авторське право та суміжні з ним права (право на літературні, художні, музичні твори, комп’ютерні програми, програми для електронно-обчислювальних машин, компіляції даних (бази даних), фонограми, відеограми, передачі (програми) організацій мовлення тощо) крім тих, витрати на придбання яких визнаються роялті;	Відповідно до правовстановлюючого документа, але не менш як 2 роки
Група 6 – інші нематеріальні активи (право на ведення діяльності, використання економічних та інших привілеїв тощо)	Відповідно до правовстановлюючого документа

Облік вартості, яка амортизується, нематеріальних активів ведеться за кожним з об’єктів, що входить до складу окремої групи.

**Облік розрахунків по соціальному страхуванню.** Зміни у системі державного пенсійного та соціального страхування здійснені з 01.01.2011р. відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» № 2464-VI. Згідно Закону спрощується система адміністрування внесків до Пенсійного фонду та фондів соціального страхування. Замість чотирьох платежів до Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності та Фонду соціального страхування від нещасного випадку та професійних захворювань на виробництві передбачено єдиний соціальний внесок.

Єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування – консолідований страховий внесок.

Обліком платників єдиного внеску, забезпеченням збору та веденням обліку страхових коштів, контролем за повнотою та своєчасністю їх сплати,

веденням Державного реєстру загальнообов'язкового державного соціального страхування займається Пенсійний фонд України.

Ставки єдиного внеску встановлюються відповідно до класів професійного ризику виробництва, до яких віднесено платників єдиного внеску, з урахуванням видів їх економічної діяльності. Закон передбачає 67 Класів професійного ризику виробництва (табл.1.3.3). Відповідні ставки внеску становлять від 36,76% для першого класу до 49,7% для 67 класу (ст.8, п.5 Закону).

Таблиця 1.3.3. Ставки єдиного внеску

Клас професійного ризику виробництва	Розмір єдиного внеску	Клас професійного ризику виробництва	Розмір єдиного внеску
1	36,76	35	37,78
2	36,77	36	37,86
3	36,78	37	37,87
4	36,79	38	37,96
5	36,8	39	37,97
6	36,82	40	37,99
7	36,83	41	38
8	36,85	42	38,03
9	36,86	43	38,05
10	36,88	44	38,1
11	36,9	45	38,11
12	36,92	46	38,19
13	36,93	47	38,24
14	36,95	48	38,26
15	37	49	38,28
16	37,04	50	38,45
17	37,06	51	38,47
18	37,13	52	38,52

19	37,16	53	38,54
20	37,17	54	38,57
21	37,18	55	38,66
22	37,19	56	38,74
23	37,26	57	39,01
24	37,3	58	39,02
25	37,33	59	39,1
26	37,39	60	39,48
27	37,45	61	39,76
28	37,51	62	39,9
29	37,58	63	40,19
30	37,6	64	40,4
31	37,61	65	42,61
32	37,65	66	42,72
33	37,66	67	49,7
34	37,77		

Віднесення до відповідного класу професійного ризику виробництва здійснюється на основі довідки з Фонду нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань, яка засвідчує, до якого класу професійного ризику виробництва відноситься дане підприємство. Якщо роботодавець здійснює діяльність за кількома напрямками, то клас професійного ризику виробництва визначається за основним видом економічної діяльності.

Відокремлений підрозділ юридичної особи (філія або представництво), розрахунки з оплати праці якого проводяться нецентралізовано, під час визначення розміру єдиного внеску відносяться до того виду економічної діяльності, якому відповідає його діяльність.

Відокремлений підрозділ юридичної особи (філія або представництво), який проводить свою діяльність у декількох видах економічної діяльності, відноситься до класу професійного ризику виробництва за основним видом його економічної діяльності.

Для бюджетних установ єдиний внесок встановлюється у розмірі 36,3 відсотка від визначеної бази нарахування.

Для платників, які уклали з працівниками договори цивільно-правового характеру, відсоток нарахувань на фонд оплати праці становить 34,7%. Для платників з сум допомоги по тимчасовій непрацездатності – 33,2%.

Максимальна величина бази нарахування єдиного внеску дорівнює п'ятнадцяти розмірам прожиткового мінімуму працездатних осіб. Так, на 2012 рік максимальний розмір доходу, з якого необхідно справляти єдиний соціальний внесок згідно із Законом України «Про єдиний соціальний внесок» прийнято суми: із 1 січня 2012р. – 15255 грн., із 1 квітня 2012р. – 15555 грн., із 1 жовтня 2012р. – 15660 грн., із 1 грудня 2012р. – 16425 грн.

Мінімальний страховий внесок визначається розрахунково як добуток мінімального розміру заробітної плати на розмір внеску, встановлений законом.

Єдиний соціальний внесок повинен бути сплачений не пізніше 20 числа місяця наступного за звітним. Роботодавці повинні сплачувати єдиний внесок під час кожної виплати заробітної плати. Сплата єдиного внеску відбувається шляхом перерахування коштів на відповідний банківський рахунок Пенсійного фонду України.

Пенсійний фонд України суми єдиного внеску розподіляє за видами загальнообов'язкового державного соціального страхування пропорційно до сум єдиного внеску (у відсотках) (табл.1.3.4).

Таблиця 1.3.4. Розподіл сум єдиного соціального внеску (у відсотках)

Клас професійного ризику виробництва	Загальнообов'язкове державне пенсійне страхування (до солідарної системи)	Загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття	Загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими похованням	Загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності
1	2	3	4	5
1	90,3156	4,0805	3,8085	1,7954
2	90,291	4,0794	8,8075	1,8221
3	90,2665	4,0783	3,8064	1,8488
4	90,2419	4,0772	3,8054	1,8755
5	90,2174	4,0761	3,8043	1,9022
6	90,1683	4,0739	3,8023	1,9555
7	90,1439	4,0728	3,8012	1,9821
8	90,0949	4,0706	3,7992	2,0353
9	90,0704	4,0695	3,7982	2,0619
10	90,0217	4,0672	3,7961	2,1150
11	89,973	4,065	3,794	2,1680
12	89,9242	4,0628	3,792	2,2210
13	89,8998	4,0617	3,791	2,2475
14	89,8512	4,0595	3,7889	2,3004
15	89,7297	4,0541	3,7838	2,4324
16	89,6328	4,0497	3,7797	2,5378
17	89,5844	4,0475	3,7777	2,5904
18	89,4156	4,0399	3,7705	2,7740
19	89,3434	4,0366	3,7675	2,8525
20	89,3193	4,0355	3,7665	2,8787
21	89,2953	4,0344	3,7655	2,9048
22	89,2713	4,0333	3,7645	2,9309
23	89,1035	4,0258	3,7574	3,1133
24	89,008	4,0214	3,7534	3,2172
25	88,9366	4,0182	3,7503	3,2949
26	88,7938	4,0118	3,7443	3,4501
27	88,6516	4,0053	3,7383	3,6048
28	88,5098	3,9989	3,7323	3,7590
29	88,3448	3,9915	3,7254	3,9383
30	88,2978	3,9894	3,7234	3,9894
31	88,2744	3,9883	3,7224	4,0149
32	88,1805	3,9841	3,7185	4,1169
33	88,1572	3,983	3,7175	4,1423
34	87,9005	3,9714	3,7066	4,4215
35	87,8771	3,9704	3,7057	4,4468
36	87,6915	3,962	3,6978	4,6487

37	87,6683	3,9609	3,6969	4,6739
38	87,4605	3,9515	3,6881	4,8999
39	87,4375	3,9505	3,6871	4,9249
40	87,3914	3,9484	3,6852	4,9750
41	87,3684	3,9474	3,6842	5,0000
42	87,2995	3,9443	3,6813	5,0749
43	87,2536	3,9422	3,6794	5,1248
44	87,1392	3,937	3,6745	5,2493
45	87,1162	3,936	3,6736	5,2742
46	86,9338	3,9277	3,6659	5,4726
47	86,8201	3,9226	3,6611	5,5962
48	86,7747	3,9205	3,6592	5,6456
49	86,7293	3,9185	3,6573	5,6949
50	86,3459	3,9012	3,6411	6,1118
51	86,3011	3,8991	3,6392	6,1606
52	86,1889	3,8941	3,6345	6,2825
53	86,1442	3,8921	3,6326	6,3311
54	86,0773	3,889	3,6298	6,4039
55	85,8769	3,88	3,6213	6,6218
56	85,6995	3,872	3,6138	6,8147
57	85,1064	3,8452	3,5888	7,4596
58	85,0846	3,8442	3,5879	7,4833
59	84,9105	3,8363	3,5806	7,6726
60	84,0932	3,7994	3,5461	8,5613
61	83,5011	3,7726	3,5211	9,2052
62	83,208	3,7594	3,5088	9,5238
63	82,6075	3,7323	3,4835	10,1767
64	82,1782	3,7129	3,4653	10,6436
65	77,916	3,5203	3,2856	15,2781
66	77,7153	3,5112	3,2772	15,4963
67	66,8008	3,0181	2,8169	27,3642

Відповідно до Закону Пенсійним фондом України створюється та ведеться Державний реєстр загальнообов'язкового державного соціального страхування, який включає реєстр страхувальників та реєстр застрахованих осіб. Визначені також заходи впливу та стягнення, пов'язані з нарахуванням, обчисленням та сплатою єдиного внеску.

Законом визначений розмір єдиного соціального внеску, який утримується із заробітної плати:

- із заробітної плати найманих працівників – 3,6%;

- з осіб, які виконують роботи за договорами цивільно-правового характеру – 2,6%;
- з осіб, які отримують допомогу по тимчасовій непрацездатності – 2%;
- з осіб, які працюють на посадах, робота яких зараховується до стажу, що має право на одержання пенсії відповідно до окремих Законів України – 6,1%;
- з найманих працівників – інвалідів, які працюють на підприємствах УТОГ, УТОС – 2,85%.

Відповідно до п. 164.6 Податкового кодексу України при нарахуванні доходів у вигляді заробітної плати база обкладення ПДФО визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та податкової соціальної пільги за її наявності.

Правом на ПСП можуть скористатися працівники, чия заробітна плата не перевищує граничного розміру доходу, який дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, що діє для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженому на 1,4 та округленому до найближчих 10 грн. У 2012 році ця сума складає 1500 грн. Для одного з батьків, які претендують на ПСП на дітей (п.п. 169.1.2, пп. «а» і «б» п.п. 169.1.3 ПКУ), граничний розмір доходу визначається кратно кількості дітей (для другого з батьків — на загальних підставах).

Податковим Кодексом України за розміром податкової соціальної пільги, яку застосовувати при нарахуванні податку з доходу громадян, передбачено вважати: загальну пільгу (пп.169.1.1. ПКУ), у 2012 році – 536,5 грн.; підвищену пільгу для платника, що утримує двох чи більше дітей віком до 18 років, за пп.169.1.2. ПКУ – 100% загальної пільги надають у розрахунку на кожну дитину; для осіб згаданих у пп. 169.1.3. ПКУ 150% від загальної пільги, у 2012 році – 804,75 грн.; підвищену пільгу для осіб

згаданих у п.п. 169.1.4 ПКУ 200% загальної пільги, у 2012 році – 1073,00 грн.

У розвиток Закону про управління Пенсійного фонду України затверджено Інструкцію про порядок нарахування і сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (Постанова управління Пенсійного фонду України від 27.09.2010р. №21-5) та нормативний документ «Про порядок формування та надання страховальниками звіту щодо сум нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (Постанова управління від 08.10.2010р. №22-2).

При впровадженні єдиного соціального внеску по рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням» доцільно залишати субрахунки передбачені планом рахунків для обліку розрахунків за складовими соціальних фондів - 651, 652, 653, 656. Вказані субрахунки залишаються у зв'язку з тим, що підприємства ще певний час можуть мати розрахунки із соціальними фондами. Розрахунки єдиного соціального внеску здійснюються на рахунку 651 «За пенсійним забезпеченням».

**Облік розрахунків з підзвітними особами.** Для обліку розрахунків з підзвітними особами необхідно користуватись наступними нормативними актами:

- Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою Правління НБУ від 15.12.2004р. №637, п.п.2.11 і 2.12;
- Податковий кодекс України, п.п.170.9.2, п.п. 170.9.3 п.164,5 ПКУ ст.167 ПКУ;
- Форма Звіту про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт, затверджена наказом ДПАУ від 23.12.2010р. №996;



- Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки» від 12.06.1995р. №436/95.

Посилаючись на ПКУ, зокрема: з 01.04.2011 згідно пп. 140.1.7. Розділу XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України, максимальний розмір добових ( з розрахунку на одну добу) складається: по Україні – 0,2 мінімальної заробітної плати, впровадженої на 1 січня звітного року, за кордон – 0,75. Відповідно, вважати максимальним розміром добових на 2012 рік: по Україні 214,6 грн., за кордон – 804,75 грн.

З 1 січня 2013 року згідно наказу від 30.11.2009р. передбачається використання деяких П(С)БО і в бюджетних організаціях, зокрема: П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 7 «Основні засоби», 8 «Нематеріальні активи», 9 «Запаси». Станом на 01.01.2013р. формується Наказ про облікову політику бюджетної установи.

## **2. Кругооборот капіталу, його роль у виробничій діяльності підприємств та відображення в бухгалтерському обліку**

### **2.1. Необхідність вивчення формування та облікового відображення кругообороту капіталу**

Якщо проаналізувати структуру капіталу низки будь-яких підприємств, то можна зробити висновок, що, наприклад, співвідношення між статутним і резервним капіталом може становити від 1:0 до 1:16, а власний капітал загалом нерідко навіть є від'ємною величиною, що суперечить постулату економічної теорії щодо пропорційності його складових. Отже, ставлення до формування власного капіталу у вітчизняній теорії й практиці бухгалтерського обліку та звітності не можна назвати виваженим.

Оскільки ж забезпечити обґрунтоване формування власного капіталу можна тільки за умови, що воно базується на достовірній обліково-аналітичній інформації, то дослідження цієї проблеми є важливим як з наукового, так і практичного погляду. Довгий період (після 30-х років ХХ ст.) категорія капіталу взагалі була вилучена з балансів підприємств і замінена хоч ідентичним, але іншим терміном – фонд. Тому проблема відображення в обліку кругообороту капіталу є поки що невирішеною, незважаючи на її наукову й практичну значимість.

В даний час на промислових і агросервісних підприємствах недостатньо забезпечується якісне формування власного капіталу, що зумовлене недоліками методології бухгалтерського обліку, яка до того ж відірвана від надбань економічної теорії, у тому числі й методики аналітичної інтерпретації його складових. Зокрема, не зважаючи на повторне введення категорії «капітал» у термінологію бухгалтерського обліку й звітності, виокремлення відповідних статей у пасиві балансу, прийняття спеціального Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 5 «Звіт про

власний капітал» із затвердженням звітної форми № 4, далі обходять глибинний зміст цієї категорії, обмежуючись визначеннями у трьох положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати») однаковим, стислим, недостатньо глибоким визначенням: «Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань», незважаючи на подальші неузгодження.

Доводиться констатувати, що в теорії бухгалтерському обліку немає ясності щодо визначення основоположної категорії капітал. Причому діапазон тлумачень досить широкий – від визнання суми капіталу заборгованістю підприємства перед власниками – так звана *фінансова концепція*, але таке твердження втрачає будь-який логічний сенс, коли зважити на те, що право володіння підприємством належить тому ж власникові, до діаметрально протилежного розуміння капіталу за *фізичною концепцією* як джерела формування активів підприємства, які уособлюють саме цю власність.

Окрім того, існує марксистська економічна концепція визначення капіталу як сукупності виробничих відносин капіталістичного способу виробництва, при яких засоби праці, гроші тощо є знаряддям експлуатації, привласнення частини чужої неоплаченої праці та юридична, суть якої полягає в тому, що капітал відображає обсяг прав та інтересів власника фірми, що капітал є закономірним розміром прав власника до підприємства.

Проте з позицій практики ці концепції мало що дають, бо на рахунках четвертого класу, де відображають господарські операції з формування капіталу, жодної з них застосувати не можна, а тим більше пояснити необхідність для цього декількох окремих рахунків. Адже якщо визнати, що власний капітал – це частина в активах підприємства, що залишається після

вирахування його зобов'язань, як це стверджується у вітчизняних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, то взагалі жодних рахунків для його облікового відображення непотрібно, оскільки йдеться про розрахункову величину – результат загальновідомого математичного рівняння:

$$A - Z = K \quad (1)$$

де  $A$  – актив;  $Z$  – зобов'язання;  $K$  – капітал.

Маючи сальдо за рахунками класів I «Необоротні активи»; II «Запаси»; III «Кошти, розрахунки та інші активи» – з одного боку, і сальдо за рахунками класів V «Довгострокові зобов'язання», VI «Поточні зобов'язання» – з іншого, легко вирішити наведене вище рівняння, не здійснюючи облікових процедур за низкою рахунків з обліку витрат і доходів, для того, щоб пересвідчитись, що сума сальдо рахунків четвертого класу «Власний капітал» вийде тотожною з результатом математичного розв'язку.

Тому з огляду на це можливо потрібно шукати мотивацію такого ускладнення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженого наказом № 291 Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року. Найпростішим поясненням при цьому може бути слідування традиції, тим більше, що не тільки попередні плани рахунків містили призначені для обліку фондів (капіталу), а й у зарубіжних країнах без них не обходяться. Отже, причина виокремлення рахунків капіталу інша, і тут варто звернути увагу на те, що взагалі поява рахунка капіталу означала виникнення подвійної бухгалтерії, і не випадково Ді Піетро називав цей рахунок наріжним каменем усієї облікової системи. Такий підхід не можна визнати недостатньо методологічно обґрунтованим, особливо з урахуванням думки, яку висловив В. Палій наприкінці XX століття, суть якої полягала в тому, що бухгалтерський облік виник і розвивався як інструмент обліку капіталу, що

предметом бухгалтерського обліку є капітал, його переміщення і трансформація у процесі *кругообороту*, включаючи приріст чи зменшення в результаті господарської діяльності.

Дві різні одиниці виміру: споживна вартість і вартість, якщо висловлюватись обліковою термінологією, притаманні одній і тій же субстанції, наприклад, товар має вагу й масу чи об'єм і обсяг тощо. Проте намагання будь-яким способом довести теорію додаткової вартості, за якою остання є винятково результатом експлуатації праці робітників, завадила К. Марксові викласти кругооборот капіталу на зразок італійської бухгалтерії, хоч він і прагнув до цього. В українській версії в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу й зобов'язань підприємств і організацій це відображено так, як на рис. 2.1.1.

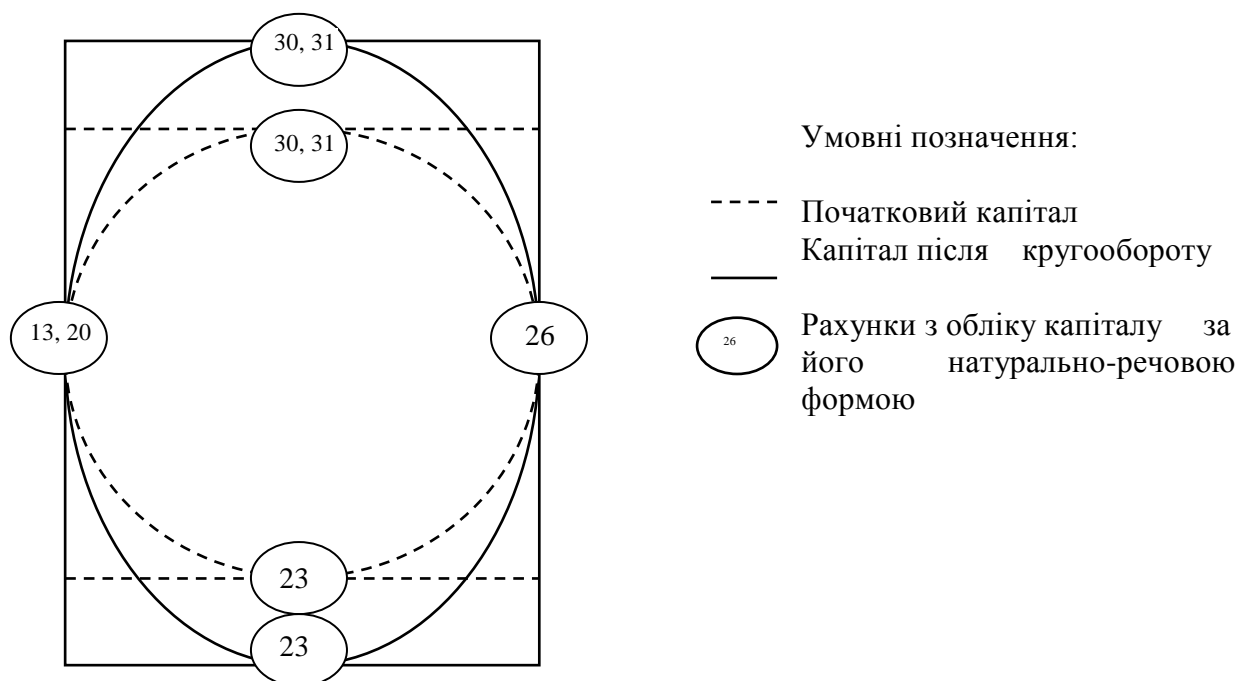


Рис. 2.1.1. Взаємозв'язок кругообороту капіталу з рахунками бухгалтерського обліку

Водночас власний капітал будь-якого підприємства поділяється на основний і оборотний, а в процесі виробництва перший неминуче

перетворюється в другий через процес зносу основних засобів, а це означає, що вони через виручку (доходи) стають частиною грошей. Проте, К. Маркс підкреслював, що між усіма засобами виробництва, які діють на цьому підприємстві, існує не тільки відоме якісне, але й певне кількісне співвідношення, відома пропорційність розмірів. Ці речові відносини і пов'язані з ними відносини вартості факторів, які входять у продуктивний капітал, визначають той мінімальний обсяг, який повинен бути досягнути для того, щоб його можна було перетворити, як приріст виробничого капіталу, в додаткову робочу силу чи тільки в перші. Схематично це можна відобразити на рис. 2.1.2.

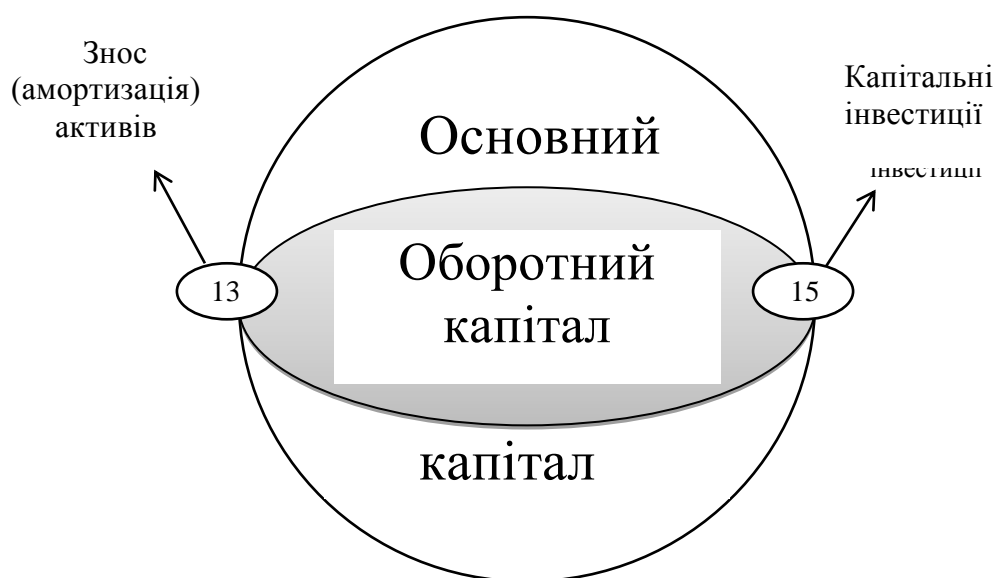


Рис. 2.1.2. Перетворення основного капіталу в оборотний через процес зносу основних засобів

Трансформація основного капіталу в оборотний відображається за кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», а це означає, що за дебетом рахунків з обліку витрат діяльності і через рахунки готової продукції, доходів, коштів і т. д., частина оборотного капіталу знову перетворюється в основний – як витрати за дебетом рахунку 15 «Капітальні

інвестиції». Рахунок 40 «Статутний капітал», разом з іншими рахунками розділу 4 «Власний капітал», не дає можливості отримати системну й систематизовану інформацію про кругооборот капіталу. Вивчення практики промислових і агросервісних підприємств свідчить про різну тривалість обороту капіталу насамперед тому, що у процесі інвестування капітал може надовго «зав'язнути», а інколи «потонути».

Потрібно забезпечити якомога коротший шлях оборотного капіталу в основний і навпаки, аби досягти максимально короткого періоду обороту власного капіталу загалом. Для досягнення цього слід виокремити у Плані рахунків бухгалтерського обліку субрахунків 401 «Статутний капітал (основний)» та 402 «Статутний капітал (оборотний)», що дозволить відслідковувати трансформацію основного і оборотного капіталу, а значить і активно впливати завдяки такій інформації на його формування і кругооборот. Така інформація важлива в промислових і агросервісних підприємствах для аналізу ефективності кругообороту капіталу та підвищення результативності діяльності.

## **2.2. Кругооборот капіталу в системній моделі бухгалтерського обліку**

Нині відомо понад сорок підходів до визначення поняття системи в економічних дослідженнях. Загальний їх огляд дає змогу констатувати, що системою вищого порядку можна вважати управління. Необхідність підвищення його якості дає змогу окреслити такі системи як економіка і її складову – бухгалтерський облік.

Відповідно до здійсненого дослідження базових понять системності пропонується загальна схема моделі системного дослідження бухгалтерського обліку, що складається з етапів, відображених в таблиці 2.2.1.

Таблиця 2.2.1. Етапи дослідження системної моделі бухгалтерського обліку

<i>Етапи</i>	<i>Розкриття змісту</i>	<i>Значення</i>
--------------	-------------------------	-----------------

1	Встановлення якісної визначеності системи	Означення загальносистемних і індивідуальних властивостей системи	Обґрунтування необхідності системного дослідження
2	Визначення типу системи бухгалтерського обліку	Перелік особливостей аналізованої системи	Тип системи передбачає загальні підходи до дослідження
3	Вивчення структури (складових) системи	Розгляд єдності компонентів і зв'язків системи: - елементи; - структура підсистем; - функції підсистем	Діяльність системи та підсистем у їхніх взаємозв'язках і взаємозалежностях
4	Виявлення фактора системоутворення	Дослідження функції (функцій) системи	Визначення джерела саморозвитку системи
5	Дослідження мети системи	Розкриття механізму процесів системи	Можливість означення цілей системи
6	Означення виходів системи	Кінцевий продукт бухгалтерського обліку	Перевірка логічності досліджень системи
7	Визначення системних критеріїв ефективності	Дослідження рівня ефективності й оптимальності системи моделювання, проектування	Відстеження ефективності й оптимальності підсистем і системи в цілому

При встановленні якісної визначеності системи, необхідно окреслити бухгалтерський облік як систему. Як вказано в таблиці 1, необхідно розкрити зміст дослідження – визначити загальносистемні й індивідуальні властивості.

Дослідники неодноразово зазначали, що суспільство в цілому і економічна сфера як його частина настільки складні, що органічно вимагають існування особливого компонента для забезпечення єдності й цілісності. Таким компонентом прийнято вважати суперечність інтересів економічних суб'єктів та ланку управління. Отже, економіка пронизана зв'язками на всіх рівнях, тому управління неузгодженими потребами й інтересами підвищує ступінь цілісності, поєднуючи розрізнені компоненти та елементи національної економіки.

В економічній та обліковій літературі щодо визначення поняття системи бухгалтерського обліку існують такі підходи.



*Перший підхід* передбачає, що системою бухгалтерського обліку є сукупність елементів методу (носії інформації, рахунки, подвійний запис, оцінка господарських фактів, калькуляція, інвентаризація, баланс, звітність, регістри, спосіб обробки), які пов'язані між собою.

*Другий підхід* до системності бухгалтерського обліку ґрунтується на його базових принципах і поняттях. У 1981 р. відомі дослідники бухгалтерського обліку В.Ф. Палій та Я.В.Соколов розглядали його тільки як систему, що характеризується рядом ознак (постулатів). До них належать такі: 1) теоретична модель побудови обліку передбачає більше можливостей, ніж його практика; 2) зміна засобів і їх джерел відображається в інформаційному повідомленні на носіях; 3) одна й та ж зміна повинна призводити до однієї й тієї ж проводки; 4) факти реконструюються для аналізу; 5) засоби відповідають джерелам; 6) результат рівний зміні засобів; 7) невелика операція може привести до якісних змін.

Тобто за цього підходу в проекції на сучасний стан обліку поняття системи обліку можна порівняти із складною низкою теорій, методів і методик, в основу якої покладено певні принципи, правила, рекомендації, відповідно до яких формуються бухгалтерський облік і звітні дані. Завдяки цим постулатам висновки бухгалтерського обліку формуються не безпосередньо з господарського життя, а на їх підставі. Тобто маємо ще одне підтвердження соціальності обліку — він досліджує те, що відбувається, бо не все має цінність та розкриті на теоретичному рівні особливості, а тільки те, що задано обліку наперед. Дані обліку показують не те, що було чи буде, а те що можна отримати при виконанні умов постулатів.

*Третій підхід*, розглядаючи бухгалтерський облік як організаційну систему, акцентує увагу на потребі чітко виділити його основні частини (етапи): 1) вхід у систему за сукупністю операцій; 2) процес

документування, первинний облік; 3) відображення господарських фактів у системі рахунків і реєстрах, ведення поточного обліку; 4) зведення й узагальнення даних, підсумковий облік; 5) звітність як вихід із системи. Такий підхід переважає у дослідженнях зарубіжних авторів і в сучасних вітчизняних підручниках з теорії бухгалтерського обліку, де система – це збір фінансових даних про підприємство, аналіз, оцінка, документування фінансової інформації та звітування з цієї інформації перед зацікавленими особами. Має справу з придбанням ресурсів та випуском продукції, ресурсами, що контролюються підприємством (активами), пов'язаними з цими ресурсами вимогами (зобов'язання); здійснює вимірювання, обробку й передачу фінансової інформації про певний господарюючий суб'єкт.

*Четвертий підхід* пояснює систему бухгалтерського обліку як відображення **кругообороту капіталу** у процесі діяльності за допомогою спостереження, вимірювання, класифікації й узагальнення. Цей підхід у певному розумінні є синтезом попередніх, він визначає систему бухгалтерського обліку як певний логічний комплекс, сформований на базі Плану рахунків, що узагальнює процеси виробництва, постачання і реалізації. Кожна структурна частина обліку (кошти, сировина, засоби) має замкнутий цикл і може бути самостійною системою (підсистемою), яка забезпечує узагальнену систему бухгалтерського обліку організаційно, технічно та нормативно.

У нинішніх умовах деякі дослідники вказують на наявність різновиду такого підходу, за якого система бухгалтерського обліку – це складний інформаційний потік даних про стан і рух майна, коштів, ресурсів, зміну фінансових результатів, доходів і витрат. Саме за цих умов системності бухгалтерська інформація набуває статусу цінного й важливого ресурсу, а оцінка бізнесу пов'язана з еволюцією бухгалтерського обліку.

Розгляд наведених чотирьох груп визначень свідчить, що перша група визначає облікову систему через склад, залишаючи поза увагою зв'язок;

друга, навпаки, абстрагується від складу; третя група пов'язує облік лише з процесами, характерними для підприємств, а не для економіки в цілому; четверта група, залучаючи в систему обліку майже всі його складові – від методів до обслуговування процесів *кругообороту*, зокрема, *капіталу*, найбільш логічно розкриває дане поняття.

Завданням бухгалтерського обліку є опис, пояснення, передбачення й одночасне спрямування наших дій. У цьому облік спирається на чотири види моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень. Наука, відповідно, і *системність*, там, де досягнуто компроміс простоти й подібності, незалежно від того, чи наявні в ній математичні методи.

Дати точне визначення поняття «система бухгалтерського обліку» досить складно, тому що підходи дослідників залежать, в основному, від прийнятого ними рівня абстракції. Загальне поняття «системи» конкретизується рядом критеріїв: історичне місце облікової системи, регламентація обліку, система національних бухгалтерських стандартів, план рахунків, організація обліку на підприємстві, методологія визначення кінцевого результату тощо. Ці аспекти формують загальну систему обліку в країні, визначають цілі, які досягаються системою рахунків, методами оцінки тощо. На нашу думку, у визначенні та дослідженні системності треба відштовхуватись від певної методології. Вона й визначатиме глобальний підхід до досліджуваних сутностей системи, передбачить її всебічний розгляд для найбільш повної визначеності – як у нерухомості-статичі, так і в русі-динаміці. Визначеність усіх понять досягається, щонайменше, двоїтим їх характером. Щодо системи обліку такою двоїстістю є апарат й об'єкти дослідження, склад і взаємозв'язок яких наведено в табл. 2.2.2.

Таблиця 2.2.2. Апарат і об'єкти дослідження системи бухгалтерського обліку

СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ		
Апарат дослідження	Елементи методу	Об'єкти дослідження
<b>Поняття</b> власність, майно, відносини, виробництво, обмін, благо, товар, вартість		<b>Процеси</b> Суб'єкти - власники, капітал - майно
<b>Інструменти</b> спостереження, вимірювання, класифікація, узагальнення		<b>Відносини</b> відповідальність, борг, зобов'язання, позика, заборгованість, резерв
<b>Міра</b> натуральна, вартісна, грошова		<b>Єдність</b> факти і явища, баланс засобів і відносин
		<b>Вартість</b> блага, гроші, речі, технології
<b>МЕТОД</b>		

Відомо, що статутний (пайовий) капітал формується за рахунок внесків засновників (власників). А інші джерела фінансування активів підприємства виникають як результат використання первісно інвестованого власниками капіталу (статутного чи пайового). Це явище в економічній теорії відоме як **кругооборот капіталу**. Якщо підприємство ефективно використало авансований капітал (Г), за рахунок чого придбало засоби виробництва та зуміло реалізувати, вироблений за допомогою цих засобів, продукт (продукцію, товари, роботи, послуги) (Т), у складі виручки повернути назад вкладений капітал з приростом (прибутком) (Г'): Г—Т—Г'.

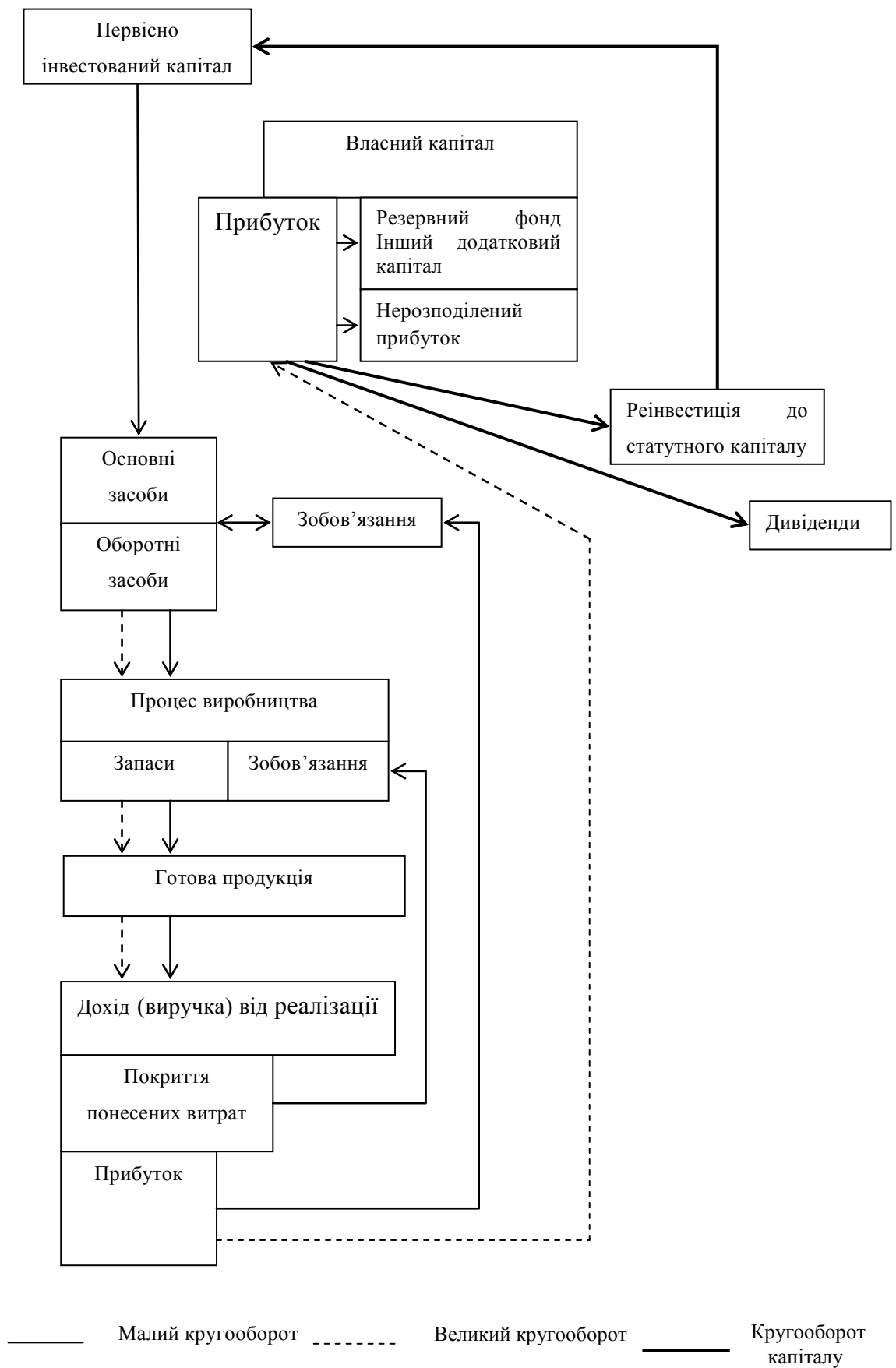


Рис. 2.2.1. Схема великого і малого кругообороту капіталу

Отже, первісно інвестований капітал здійснив оборот, чим приніс власникам приріст капіталу. Але це дуже спрощена схема. Між процесом вкладення капіталу та отриманням прибутку проходить значний період часу, в який капітал проходить мініобороти — цикли. Ці цикли являють собою процеси формування та перетворення основного та оборотного капіталів: процес виробництва, обігу, процес зміни структури власного капіталу тощо. На рис. 1 показано схематично великий і малий кругооборот капіталу та його перетворення. Первісно інвестований капітал використовується на найбільш необхідні засоби виробництва для початку господарської діяльності. Надалі, для формування засобів виробництва та ведення господарської діяльності, залучаються засоби, джерелами яких є довгострокові та поточні зобов'язання.

В процесі господарської діяльності підприємства отримують виручку від реалізації, яка має покрити понесені витрати шляхом погашення зобов'язань та дати додатковий капітал у вигляді прибутку для розширення чи здійснення нового циклу виробничої діяльності. «Малий» кругооборот капіталу проходить протягом певного часу, наприклад, звітного періоду, декілька разів. «Великий» кругооборот капіталу, як правило, є завершеним звітним періодом або виробничим циклом, якщо він більший від звітного періоду. На кінець звітного періоду визначається чистий прибуток, після сплати податків та інших поточних зобов'язань. Сума чистого прибутку на певну дату і буде вважатися приростом вартості майна власників на цю дату.

Отже, система бухгалтерського обліку – це елементи методу обліку, пов'язані між собою й об'єднані в єдине ціле, що надають інформацію про стан і рух активів, капіталу та зобов'язань, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику. Кругооборот капіталу («великий» і «малий») займає важливе місце в системній моделі бухгалтерського обліку. Виділено основні етапи дослідження системної

моделі бухгалтерського обліку та чотири підходи щодо визначення поняття системи бухгалтерського обліку. І саме четвертий підхід, залучаючи в систему обліку майже всі його складові – від методів до обслуговування процесів *кругообороту капіталу*, найбільш логічно розкриває дане поняття.

### **2.3. Відображення кругообороту капіталу на рахунках бухгалтерського обліку**

Капітал господарюючого суб'єкту, його зміни в процесі підприємницької діяльності найбільш наглядно виступають у якості предмету бухгалтерського обліку. Відображення кругообігу капіталу в обліку як фізичного, інтелектуального, так і фінансового (власного і позикового, внесеного й накопиченого), залежить від методу обліку. Оцінка як елемент методу бухгалтерського обліку тісно пов'язана з предметом бухгалтерського обліку й обумовлена необхідністю відображення інформації про капітал і результатах його використання у фінансово-господарській діяльності в єдиній грошовій одиниці.

Усі активи підприємства є його матеріально-технічною базою. Обсяг активів визначається масштабами і характером діяльності підприємства. Залежно від функціональної ролі активи у сфері підприємницької діяльності (виробничої, комерційної і банківської) відіграють роль засобів виробництва й обігу, а в ланках бюджетної сфери – засобів споживання (тривалого і одноразового характеру).

Засоби виробництва поділяються на засоби праці та предмети праці. *Засоби праці* – це речі або комплекс речей, за допомогою яких працівник впливає на предмети праці. Це машини, обладнання, інструменти, пристрої, інвентар та ін. У широкому розумінні до засобів праці відносяться усі матеріальні умови, необхідні для того, щоб процес праці міг взагалі відбуватися. Сюди відносять землю, виробничі споруди, будівлі, транспортні

засоби, а також інші матеріальні умови, без яких процес праці буде неможливим або недосконалим.

Засоби праці відрізняються від решти засобів такими ознаками:

1) вони використовуються у процесі діяльності як предмети, за допомогою яких людина впливає на *предмет праці* (сировину, матеріали), або як матеріальні умови, необхідні для вдосконалення процесу праці. Під впливом засобів праці предмети праці змінюють свої фізико-хімічні властивості та перетворюються на готову продукцію.

2) багаторазово беруть участь у процесі виробництва, зберігаючи при цьому свою натуральну форму;

3) свою вартість вони частинами (у міру зношування) переносять на новостворений продукт, у виробництві якого ці засоби праці брали участь.

Господарська діяльність підприємства пов'язана з використанням коштів, які постійно перебувають у безперервному русі, або кругообороті. Кругооборот засобів здійснюється через господарські процеси, які є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку і відображають господарську діяльність кожного підприємства.

На будь-якому підприємстві, яке займається виробництвом і збутом продукції, відбувається *кругооборот капіталу*, або *кругооборот засобів*, як вживалось в науковій та навчальній літературі за радянських часів, але надалі ми будемо вживати словосполучення «кругообіг капіталу», вважаючи, що ці поняття саме в цьому розумінні є рівнозначними по суті. На нашу думку, поняття «кругообіг» та «кругооборот» поняття ідентичні.

У процесі кругообороту засоби збільшуються чи зменшуються та змінюють свою зовнішню форму. Відбувається це з метою створення нових товарів та задоволення потреб людини та суспільства в цілому. Для пізнання сутності цього об'єктивного процесу і для здійснення контролю за ним необхідна детальна економічна інформація.



Господарські процеси або процеси операційного циклу – постачання (придбання), виробництво, реалізація (збут) відображають процес кругообороту капіталу, спричинений функціонуванням товарно-грошових відносин.

Ідея відображення кругообороту вартостей у замкнутому крузі була висловлена французьким економістом Франсуа Кене (1694-1774) у розробленій ним «економічній таблиці», яка одержала визнання К.Маркса. Формула кругообороту капіталу має наступний вигляд:

$$\Gamma - T \begin{cases} P \\ \dots V \dots T' - \Gamma' \\ Z_v \end{cases}$$

де  $\Gamma$  – гроші;  $T$  – товар;  $P$  – робоча сила;  $Z_v$  – засоби виробництва;  $V$  – виробництво;  $T'$  і  $\Gamma'$  - відповідно товар і гроші, збільшені на додану вартість.

Капітал у процесі кругообороту проходить три *стадії* (або *етапи*, *фази*, – такі назви використовуються в науковій літературі). Дві з них складають процес обороту і одна – виробництво, в наступній послідовності: *оборот – виробництво – оборот*. На *першій стадії* обороту відбувається купівля товарів (засобів виробництва і робочої сили), необхідних для виробничої діяльності:

$$\Gamma - T \begin{cases} P \\ \dots \\ Z_v \end{cases}$$

Ця операція не змінює загальної суми засобів, якими володіє господарюючий суб'єкт. На *другій стадії* кругообороту ( $T \dots V \dots T'$ ) відбувається процес виробництва, де створюються новий товар і нова вартість. На *третьій стадії* кругообороту ( $T' - \Gamma'$ ) товарна форма вартості замінюється грошовою. Ця заміна відбувається на новій основі, так як вироблений товар має вже нову, втілену в ньому вартість, більшу за ту, яка була авансована на першій стадії.

Авансована вартість у формі капіталу у процесі кругообороту виступає у трьох формах: грошовій, товарній і виробничій. У залежності від того, з якої форми починає свій рух кругообороту капіталу, він має три фігури: грошову,

товарну і виробничу. К. Маркс при аналізі кругообороту капіталу дослідив усі три фігури кругообороту капіталу і прийшов до висновку, що для капіталістичного виробництва вихідною формою кругообороту є грошова.

Політична економія вважає грошову форму кругообороту вихідною для будь-якого товарного виробництва. Обґрунтовується це збереженням товарно-грошових відносин і внаслідок цього необхідністю ведення господарства на госпрозрахунковій основі. Однак є економісти, які вважають початковою формою кругообігу при соціалізмі виробничу. Така позиція зводиться до обмеженої сфери дії при соціалізмі закону вартості, особливо при русі засобів виробництва. Найбільше аргументів на користь виробничої як вихідної форми кругообороту висувається стосовно до сільськогосподарських підприємств. Справді, спочатку фонди при створенні колгоспів були сформовані за рахунок усупільнення засобів учасників кооперації, тобто без грошової форми. Без опосередкування грошовим обігом там здійснювався кругообіг і надалі, так як для колгоспів основний об'єм робіт виконували МТС, розрахунки з якими здійснювався у натуральній формі. Натурою оплачувалась і праця колгоспників як розподіл в кінці року частини виробленої продукції. У таких умовах грошовий обіг займав незначну питому вагу.

Пізніше, з реорганізацією МТС і продажем техніки колгоспам потреба в грошових засобах значною мірою зросла, розширились взаємовідносини з Держбанком. І в результаті цих змін рух вартості, опосередкований грошовою формою, став займати все більшу вагу, поки не перетворився, як у промислових підприємствах, в основну форму. Зазначимо, однак, що грошова форма стала такою після проходження історичного процесу становлення.

Розглядаючи кругооборот капіталу, приймається, що авансована вартість, яка пройшла всі стадії без затримки, повертається у вихідний пункт. Але в реальній дійсності так буває рідко. Як правило, авансовані засоби на певній стадії затримуються і навіть випадають із кругообороту, хоча й залишаються засобами господарств. Наприклад, підготовлені для виробничого процесу

сировина і матеріали виявились зайвими і тому їх вартість не була включена у кругооборот, а на останній стадії - вироблена продукція (товар) виявились тимчасово нереалізованою. Таким чином, ці засоби знаходяться поза кругооборотом, поза рухом капіталу. У той же час ці ресурси через певний час можуть знову бути залучені в обіг.

Економічний зміст кожної стадії кругообороту, як і процесу в цілому, повинен з точністю відображатись в системному бухгалтерському обліку. Процес кругообороту та його облік відбуваються безперервно і одночасно на всіх стадіях.

Господарські засоби в процесі кругообігу набувають різних форм і водночас перебувають у всіх трьох формах. Це є обов'язковою умовою безперебійності виробництва: порушення в будь-якій ланці процесу кругообороту господарських засобів призводить до погіршення роботи підприємства.

Так, необоротні активи (основні засоби і нематеріальні активи) як засоби праці в процесі повного циклу вартісного кругообороту проходять три основні стадії.

На першому етапі сформовані підприємством необоротні активи в процесі свого використання і зносу переносять частину своєї вартості на готову продукцію; цей процес здійснюється протягом багатьох операційних циклів і триває до повного зносу окремих видів необоротних активів.

На другому етапі в процесі реалізації продукції знос необоротних активів накопичується на підприємстві у формі амортизаційних відрахувань.

На третьому етапі амортизаційних відрахувань частина власних фінансових ресурсів підприємства спрямовуються на відновлення діючих (поточний і капітальний ремонт) або придбання нових видів необоротних активів. Період часу, протягом якого відбувається повний цикл кругообігу вартості певних видів необоротних активів, характеризує термін їхньої служби.

Цікавим є факт, що вчений із Нідерландів А.М. Вольф (1854-1920 рр.) під предметом бухгалтерського обліку розумів різні *стадії кругообігу капіталу*. Німецький вчений І.Ф.Шер (1928 р.) сам баланс розумів як «засіб для розкриття

*стадій кругообороту капіталу*». Інший німецький вчений В. Зомбарт (XIX-XX ст.) вважав, що кругооборот капіталу розкривається через систему рахунків: від рахунку «Капітал» через операційні рахунки та рахунок «Збитки та прибутки» знов до рахунку «Капітал».

Прихильники *статичної інтерпретації балансу* протиставляли актив і пасив, трактуючи їх як дві групи одних і тих же засобів: актив за складом засобів і пасив за джерелами тих само засобів. Однак як актив, так і пасив є знаряддям обліку руху вартості, фазами *кругообороту капіталу*, а сам баланс - засобом періодичного виявлення результату господарської діяльності.

Першим автором, який підійшов до трактування балансу як до способу відображення *кругообороту капіталу*, був Г. Бідерманн (1912 р.). Для нього баланс почався не з активу, а з пасиву, і саме пасив розглядався як центральний його розріз. Всі факти господарського життя Г. Бідерманн згрупував за ходом руху капіталу на чотири групи, кожна з яких повинна була відповідати одній з чотирьох фаз кругообігу: 1) *фінансування* – факти, які пов'язані із відображенням джерел отримання, які забезпечують господарську діяльність підприємства; 2) *ангажування* – факти, пов'язані із перетворенням грошових засобів у матеріальні цінності; 3) *реалізація* – факти, які відображають перетворення матеріальних цінностей у грошову масу; 4) *адаптація* – самофінансування, тобто повернення капіталу в первісну форму, результат реформації.

В основі економічних теорій лежить уявлення про *капітал* як про об'єкт балансу. Але різні автори по-різному розуміли місце цієї загадкової і малозрозумілої, навіть найкращим розумам людства, категорії в бухгалтерському балансі. Якщо К. Менгр, Е. Бьом-Баверк, Ф. Хайек, Л. Мізес і Р. Фішер вважали, що капітал – це актив бухгалтерського балансу, то не менш великі економісти – І. Шумпетер і Д.Б. Кларк відносили капітал до пасиву балансу. Г. Кассель вважав, що весь баланс – і актив, і пасив, - відображає *рух капіталу*, і саме цей погляд виражає ідея *динамічного балансу*.

Середня тривалість обороту капіталу підприємства характеризується періодом його обороту в днях (місяцях, роках). Крім того, цей показник може бути виражений числом оборотів на протязі певного періоду. Як було сказано вище, під час кругообороту капітал видозмінюється. Але одночасно зі зміною форм рух капіталу характеризується постійною зміною його сумарної вартості, яке носить назву «вартісний цикл». Рух вартісного циклу капіталу підприємства здійснюється по спіралі. Таким чином, в процесу руху вартісного циклу капітал підприємства може нарощувати свою сумарну вартість в окремі періоди в результаті рентабельного його використання або частково втрачати її в результаті збиткової господарської діяльності.

Таким чином, процес підприємницької діяльності поділяється, як правило, на ряд етапів, першим з яких є підготовка виробництва, який включає здійснення вкладень у необоротні та оборотні активи, або формування капіталу економічного суб'єкту на початковому етапі його діяльності та його поповнення при продовженні діяльності. Другий етап – це здійснення безпосередньо технологічного процесу, пов'язаного із виконанням статутної діяльності. Третій етап – це процес збуту або продажу виробленої продукції (робіт, послуг).

*Зміна капіталу в процесі його кругообороту і здійснення трансакцій бізнесу* відображається, опосередковано через рух ресурсів підприємства, які поділяються в залежності від стадії руху капіталу на три групи:

- 1) ресурси, вкладені у формування промислового, фінансового та інтелектуального капіталу до моменту їх комерційного використання;
- 2) працюючий капітал господарюючого суб'єкту (промисловий, фінансовий та інтелектуальний);
- 3) ресурси, які знаходяться на різних етапах трансакцій бізнесу.

Внутрішня структура вказаних укрупнених груп ресурсів із врахуванням особливостей їх відображення у сучасному обліку виглядає наступним чином.

Першу групу ресурсів комерційної організації складає *капітал, який формується*, у склад якого входить:

а) основний капітал, який формується, - капітальні вкладення в основні засоби, які відображаються на наступних рахунках бухгалтерського обліку: 15, 37, 63, 65, 66;

б) інтелектуальний капітал, який формується, - вкладення в нематеріальні активи та витрати, необхідні для розвитку інтелектуального потенціалу організації, які облічуються на бухгалтерських рахунках 15, 37, 39, 47, 63, 65, 66;

в) оборотний матеріальний капітал, який формується, - це вкладення в матеріально-виробничі запаси (рахунки 20, 23, 63, 66, 91, 92, 93);

г) фінансовий капітал – це відстрочені податкові активи (рахунок 17) і фінансові вкладення (рахунки 33, 35, 64, 68).

Другу групу ресурсів (*працюючий капітал*) складають:

а) працюючий основний (промисловий) капітал (рахунки 10, 13, 14, 94, 01, 09);

б) працюючий інтелектуальний капітал – нематеріальні активи (рахунки 12, 13);

в) наявний фінансовий капітал – грошові кошти (рахунки 30, 31, 33, 34);

г) працюючий матеріальний капітал – сировина і матеріали (рахунки 20, 37, 94).

Третю групу (*ресурси трансакцій бізнесу та рух ресурсів у бізнес-процесі*) представляють:

а) витрати незавершеного виробництва – проміжний результат трансакцій бізнесу (процесу основного виробництва) (рахунки 23, 24, 25, 39, 47, 93);

б) ресурси, які знаходяться у процесі перепродажу і посередництва які облічуються на рахунках 28, 36, 37, 63, 94, 02;

в) ресурси, які є кінцевим результатом основного процесу виробництва – готова продукція (рахунки 23, 26, 27, 28);

г) рух ресурсів у процесі здійснюваних трансакцій бізнесу відображається на рахунках бухгалтерського обліку та у фінансовій звітності завдяки обліку таких категорій як: доходи (рахунки 70, 71, 72, 73, 74, 75) і дебіторська заборгованість (рахунки 36, 37, 38, 07); витрати (рахунки 23, 24, 39, 47, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99); фінансовий результат (рахунок 79, 44).

Рух вказаних груп ресурсів підприємства і *кругооборот капіталу*, обумовлений процесом підприємницької діяльності, із відображенням його в системі рахунків бухгалтерського обліку представлено на рис. 2.3.1.

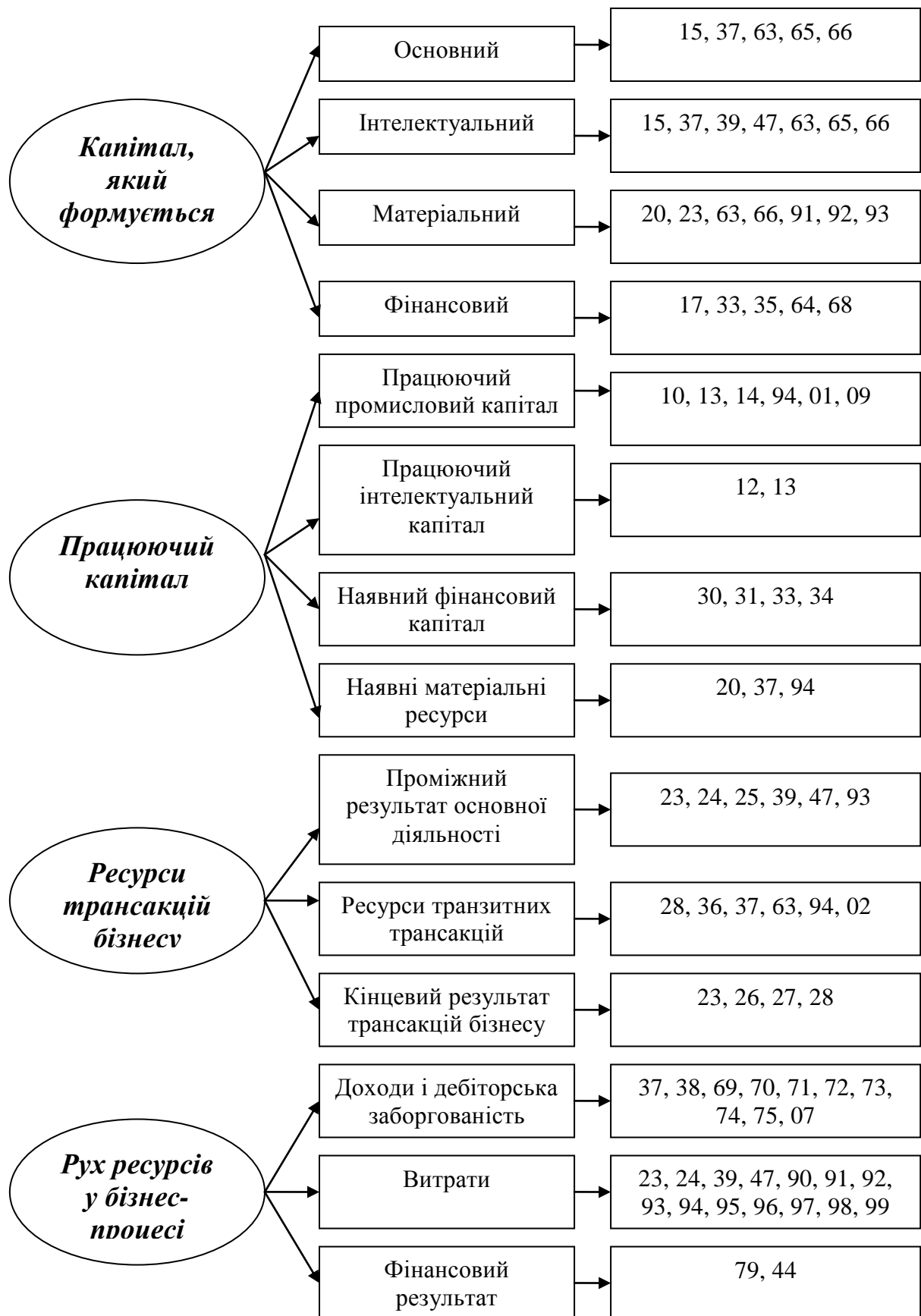


Рис 2.3.1. Відображення кругообороту капіталу на рахунках бухгалтерського обліку



Слід зазначити, що віднесення певних рахунків (рис. 2.3.1) до конкретної групи капіталу є досить умовним, адже є такі рахунки, які приймають участь у відображенні в обліку процесу кругообороту капіталу на різних етапах, і тому їх можна використати в обліку одночасно на різних стадіях.

У системі вартісного вимірювання капіталу в бухгалтерському обліку використовуються такі поняття як «доходи» і «витрати», аналіз змісту яких необхідний для вивчення специфіки їх застосування в українському та міжнародному обліку. На основі цього аналізу можливі певні уточнення і доповнення вказаних понять в контексті вартісного виміру капіталу в бухгалтерському обліку.

З метою комплексного підходу до змісту понятійного апарату є доцільним розгляд системи понять вартості, які використовуються в оціночній характеристиці капіталу господарюючого суб'єкту. Це відноситься до таких категорій як собівартість, ринкова вартість. Розгляд цих категорій необхідний, з одного боку, з позицій широкого смислового значення поняття ринкової вартості в бухгалтерському обліку, і з іншого – із врахуванням особливостей застосування різних видів ринкових цін. Це відноситься до таких видів ринкових цін як довідкові, біржові, ціни торгів або тендерів, ціни пропозицій, ціни фактичних угод при внутрішній торгівлі, імпорتنі ціни та світові. На основі цього підходу до ринкової вартості необхідно розглядати і інші види вартості, наприклад, первісна вартість, відновна, ліквідаційна.

Одним питань, які найбільше піддаються дискусії в теорії бухгалтерського обліку, є питання справедливої вартості, актуальність якої пов'язана багато в чому із процесами активізації руху капіталу в підприємницькій діяльності в умовах ринкової економіки, розширенням операцій із фінансовими інструментами і практики купівлі-продажу підприємств як єдиного майнового комплексу.

Тому для забезпечення єдності теорії та методології обліку необхідним є аналіз змісту визначень вітчизняних економістів і специфіки його використання в

бухгалтерському обліку у відповідності з МСФЗ, який дозволить більш чітко обґрунтувати економічну суть поняття справедливої вартості в системі категорій бухгалтерського обліку.

Для виявлення тенденцій у розвитку концепцій і методів оцінки в системі бухгалтерської інформації особливий інтерес представляє аналіз історичного досвіду вартісної оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку в рамках простої, камеральної та подвійної бухгалтерії. Як відомо, подвійний запис і подальший розвиток обліку на його основі призвели до виникнення і розвитку таких типів бухгалтерського обліку як статичний і динамічний облік. Тому є доцільним розгляд трансформації вартісного виміру руху капіталу в цих типах обліку. У зв'язку з тим, що німецька і французька школи бухгалтерського обліку внесли значний вклад у розвиток теорії та практики цих типів обліку, необхідно більш детально вивчити досвід саме цих національних шкіл бухгалтерського обліку. Це дозволить, на наш погляд, виявити закономірності в змінах підходів до вартісної оцінки капіталу як предмету бухгалтерського обліку в цих типах обліку, в залежності від змін ролі й значення бухгалтерського балансу та ін. форм бухгалтерської звітності.

Теорія та методологія вартісної оцінки находилась в центрі уваги і інших наукових шкіл, зокрема вчених США і Англії, які внесли певний вклад у розвиток світового бухгалтерського обліку і є теоретичним спадком системи сучасного обліку. Внаслідок цього особливий інтерес представляють історичний досвід розвитку теорії оцінки вищеназваними науковими школами, аналіз внеску яких необхідний для обґрунтування загальної філософії концепцій вартісної оцінки стосовно до сучасного етапу розвитку обліку. Англо-американська школа бухгалтерського обліку здійснила внесок в розвиток двох основних напрямів, представниками яких є *персоналісти* та *інституціоналісти*, тому необхідним є розгляд принципово різних позицій цих теорій у питаннях застосування концепцій оцінки до об'єктів бухгалтерського обліку з позицій сучасного етапу його розвитку.

У той же час найбільший інтерес для сучасного вітчизняного обліку представляє оцінка історичного вкладу радянської школи, а також результати наукових дискусій на рубежі останніх двох століть і в період розвитку НЕПу в нашій країні. Тому для осмислення процесу трансформації вартісного виміру капіталу в бухгалтерському обліку стосовно до сучасного етапу його розвитку необхідно узагальнення цих дискусій та обґрунтування ролі й значення української школи в розвиток теорії та практики оцінки в бухгалтерському обліку.

Аналіз еволюції концептуальних поглядів на вартісну оцінку в рамках різних національних шкіл бухгалтерського обліку дозволить виявити, на наш погляд, тенденції в змінах сучасних концепцій оцінки в залежності від ринкової кон'юнктури і зміни у змісті оцінки та особливостей її використання у сучасному бухгалтерському обліку.

Різноманіття видів оцінок, які використовуються в теперішній час у бухгалтерському обліку, обумовлене великою кількістю суперечливих інтересів різних користувачів бухгалтерської інформації та зміною у зв'язку з цим пріоритету тієї чи іншої концепції вартісної оцінки. Внаслідок цього концептуальні підходи до вартісного виміру капіталу повинні розглядатися в залежності від превалювання інтересів тих чи інших груп користувачів бухгалтерської інформації та цілей складання бухгалтерської звітності. Тому необхідним є обґрунтування змін у підходах до оцінки капіталу в залежності від цілей бухгалтерської звітності.

Узагальнення різних концепцій вартісної оцінки, які використовуються в системі бухгалтерського обліку та оціночної діяльності, може бути основою для обґрунтування *концепції вартості капіталу підприємства на окремих стадіях його кругообороту* в процесі підприємницької діяльності господарюючого суб'єкту в умовах ринку. Розвиток ринкової системи господарювання передбачає продовження діяльності економічного суб'єкту, але не виключає її припинення за тими чи іншими причинами. Тому концепція вартісного виміру капіталу

господарюючого суб'єкту в сучасному бухгалтерському обліку повинна враховувати і ці аспекти в діяльності комерційних організацій.

Для уникнення руйнування структури основного капіталу необхідне його відтворення, яке здійснюється в бухгалтерському обліку в основному через механізм амортизації. Тому концепція вартісного виміру довгострокового капіталу господарюючого суб'єкту повинна включати і концепцію амортизаційної політики в бухгалтерському та податковому обліку. Всебічне обґрунтування цієї концепції можливе на основі систематизації концептуальних поглядів на амортизацію в українському і західному обліку та аналізу змін в нормативному регулюванні режиму бухгалтерської та податкової амортизації у вітчизняному обліку.

Вирішення проблем у методиці вартісного вимірювання різних груп капіталу в бухгалтерському обліку відобразиться позитивно на фінансовій стабільності господарюючих суб'єктів, яка багато в чому залежить від раціональної організації оцінки і обліку формування довгострокового капіталу, оскільки основні засоби і нематеріальні активи тісно пов'язані з конкурентноздатністю вітчизняної продукції. Основною причиною її низького рівня є занадто високий фізичний і моральний знос обладнання, недостатнє використання у виробничій діяльності передових технологій, а також неповне використання виробничих потужностей і, як наслідок, низькі показники ефективності використання основних фондів, які впливають в кінцевому рахунку на ефективність фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта в цілому.

Крім того, для сучасного етапу вітчизняної системи бухгалтерського обліку, не дивлячись на активне її реформування, залишається характерною така ситуація як нереальна оцінка активів підприємства. Причому ця ситуація можлива як при формуванні первісної вартості необоротних активів, так і наступних їх оцінках у бухгалтерському обліку, від яких багато в чому залежить фінансовий стан економічних суб'єктів і якість наданої ними фінансової звітності. При цьому поза обліком, як правило, залишаються такі важливі

питання як облік вкладень в необоротні активи у межах прогнозованих сум (кошторисної вартості) і відхилень фактичних сум від кошторисної вартості, постійний і детальний контроль за витратами в інвестиційній діяльності при управлінні *процесом кругообороту капіталу*.

У результаті інформація, отримана за даними бухгалтерського обліку, перестала відповідати вимогам користувачів, насамперед, через інерційність і ретроспективність, що суперечить концепції управління вартістю. У той же час практично будь-яке управлінське рішення направлене в майбутнє. А значить, для оцінки якості такого рішення необхідно прогнозувати майбутні витрати, в тому числі і вкладення в основний капітал підприємства.

Однією із основних проблем бухгалтерського обліку формування вартості інтелектуального капіталу є те, що в сучасному бухгалтерському обліку в якості ідентифікованих нематеріальних активів або об'єктів інтелектуальної власності відображається в основному інформація тільки про частину інтелектуального капіталу. Інші компоненти інтелектуального капіталу, зокрема, ділова репутація економічних суб'єктів, не відображається в бухгалтерському обліку та звітності, щонайменше, до укладення угоди з продажу бізнесу.

На думку автора дослідження, багато об'єктів обліку, які традиційно вважаються витратами, можна капіталізувати або визнати активами, в тому числі і нематеріальними. Це відноситься, зокрема, до витрат на науково-дослідницькі, дослідно-конструкторських і технологічних робіт та робіт зі створення рекламних продуктів, які повинні розглядатися як витрати, тільки якщо вони не задовольняють критерії визнання активів.

Методи проведення оцінки майна, дослідження теоретичних і прикладних проблем, пов'язаних із оцінкою бізнесу в цілому, є на даний час однією із центральних проблем не тільки в бухгалтерському обліку, але і в оціночній діяльності. Однак на відміну від оцінки бізнесу дані проблеми в бухгалтерському обліку необхідно розглядати в комплексі разом з проблемами оцінки зобов'язань і відображення операцій з переоцінки на рахунках бухгалтерського обліку та звітності.

Діючі правила обліку на рівні українських і міжнародних стандартів передбачають корегування вартості як необоротних, так і оборотних активів. Однак самі методи цього корегування і способи їх відображення в бухгалтерському обліку мають суттєві відмінності. Внаслідок цього і метрологічні проблеми обліку цих операцій у вітчизняному обліку та обліку, орієнтованому на МСФЗ, мають принципові розбіжності.

З метою комплексного підходу до вирішення вказаних проблем у промислових та агросервісних підприємствах необхідний розгляд питань, пов'язаних із відображенням операцій з переоцінки окремих видів фінансових вкладень, можливість якої передбачена в українському обліку, а також зі зміною вартості і інших груп оборотних активів. Так, вимагають розгляду операції із знецінення матеріально-виробничих запасів та окремих видів фінансових активів, а також операції з відображення в обліку боргових зобов'язань із поділом їх на: заборгованість, реальну до стягнення; сумнівну заборгованість і заборгованість, безнадійну до стягнення.

В умовах ринкової економіки можливі ситуації, пов'язані із ліквідацією підприємства (примусова, добровільна) із реорганізацією юридичних осіб, а також із припиненням частини діяльності, які характеризуються зміною підходів до вартісної оцінки активів і зобов'язань.

На думку автора дослідження, аналіз цих змін в залежності від причини припинення діяльності, специфіки нормативно-правового регулювання цих операцій в залежності від юридичного статусу промислового чи агросервісного підприємства підприємства, дозволить виявити особливості ведення бухгалтерського обліку і підготовки бухгалтерської звітності у цих умовах.

Однак принцип безперервності діяльності є одним із основоположних принципів, визнаних в українському та міжнародному обліку. Тому аналіз впливів концепцій вартісної оцінки на фінансові результати і фінансовий стан господарюючого суб'єкта є найбільш актуальним в умовах неперервності діяльності.

Отже, для здійснення звичайної діяльності господарюючі суб'єкти використовують різні види ресурсів, зокрема, матеріальні, трудові та фінансові. При цьому з грошових засобів як починається, так і завершується процес кругообігу засобів підприємства, який підлягає обов'язковому відображенню в бухгалтерському обліку з найбільшою точністю. Необхідність у фінансових засобах викликана, таким чином, у господарюючого суб'єкта на всіх стадіях кругообігу. На першій стадії кругообороту ці засоби необхідні господарюючому суб'єкту для здійснення процесу постачання або заготівлі засобів виробництва. На наступних його стадіях – для оплати праці найманих працівників і погашення зобов'язань перед іншими підприємствами за спожиті у процесі виробництва і продажу послуг сторонніх організацій, перед державою – за різними податковими та прирівняними до них платежами.

Розглянуті стадії кругообороту капіталу, особливості його функціонування у промислових і агросервісних підприємствах та відображення на рахунках бухгалтерського обліку дозволять більш цілеспрямовано управляти ефективністю його формування та використання.

### 3. Облік виробничої діяльності і виробничого обслуговування

#### 3.1. Методологічні основи обліку виробничої діяльності і виробничого обслуговування

##### 3.1.1. Економічний зміст витрат та концепція центрів відповідальності

Для виробничої діяльності сільськогосподарських товаровиробників важлива наявність власних допоміжних виробництв або отримання їх послуг зі сторони. Допоміжними вважаються виробництва, які обслуговують основні галузі, виконуючи окремі роботи чи надаючи різні послуги. Ці виробництва самостійного значення на підприємствах не мають.

До допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах належать: ремонтно-механічні майстерні, вантажний автотранспорт, газо-, тепло-, електро-, водопостачання, холодильні установки, гужовий транспорт, транспортні роботи тракторів.

Бухгалтерський облік допоміжних виробництв повинен забезпечити точне й обґрунтоване відображення витрат і робіт та послуг по кожному виробництву, чіткий розподіл між окремими споживачами виконаних робіт та наданих послуг, правильне визначення їхньої собівартості. Реалізація визначених завдань сприятиме зниженню витрат на одиницю робіт (послуг) і підвищенню ефективності допоміжних виробництв та основного виробництва в сільськогосподарських підприємствах.

Об'єктами планування і обліку виробничих витрат і визначення собівартості по допоміжних виробництвах виступають окремі їх види (табл. 3.1.1.)

Таблиця 3.1.1. Об'єкти витрат

Об'єкт планування та обліку виробничих витрат	Об'єкти визначення собівартості продукції	Одиниця визначення собівартості
Ремонтна майстерня	відремонтований об'єкт, виріб	1 штука
Автомобільний транспорт	обсяг роботи	10 тонно-кілометрів, 1 машино-день, 1 машино-



		година
Жива тягова сила	робочий день	1 робочий день коней
Електропостачання	електроенергія	10 кВт.год.
Теплопостачання	теплоенергія	10 Гкал.
Водопостачання	вода	1 куб. метр
Газопостачання	Газ	1 куб. метр, 1 кілограм
Холодильні установки	послуги з охолодження	1 центнеро-день
Утримання і використання машинно-тракторного парку	умовні еталонні гектари	1 гектар
Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин	зібрана площа	1 гектар

У організаціях, які надають такі послуги сільськогосподарським товаровиробникам, виробництво окремих видів послуг виступає як основне виробництво. Економічний зміст витрат полягає в тому, що вони в цілому по підприємству включають виробничі витрати, загальновиробничі витрати і через собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт та послуг відносяться на фінансовий результат.

Для ефективності управління на підприємстві важливо створити службу для організації аналізу центрів витрат та доходів (рис. 3.1.1.). Результатом діяльності служби буде напрацьована методологія підготовки поточних та стратегічних управлінських рішень для підвищення ефективності внутрішньогосподарських підрозділів як центрів доходів і витрат – досягнення економії витрат, покращення якості продукції (робіт, послуг) та підвищення їх доходності.

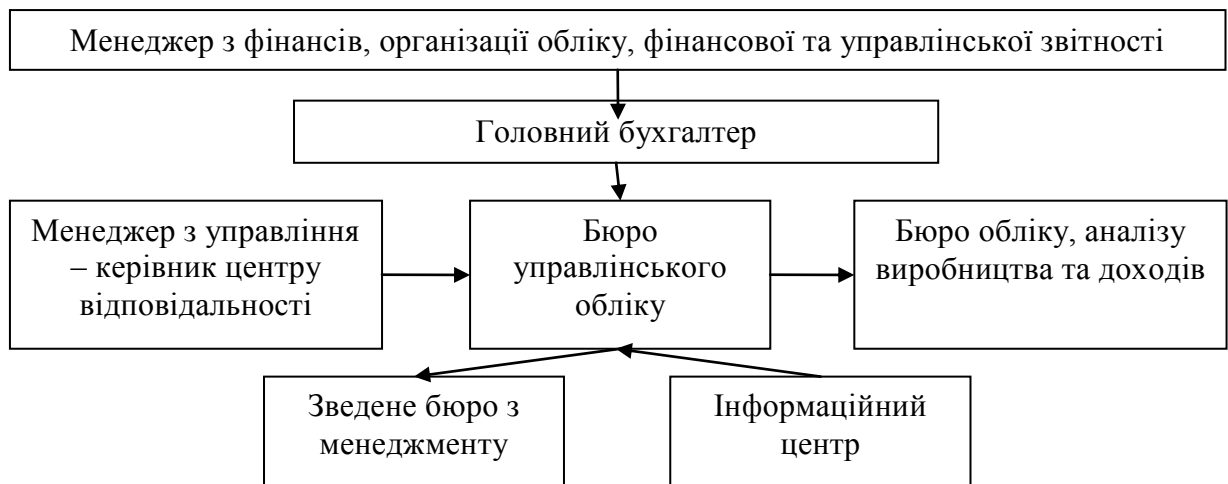


Рис. 3.1.1. Схема структури служби організації аналізу центрів витрат та центрів доходів

По сільськогосподарському підприємству складається модель зведеного бізнес-плану розвитку власних допоміжних виробництв та отримання послуг зі сторони (рис. 3.1.2.).

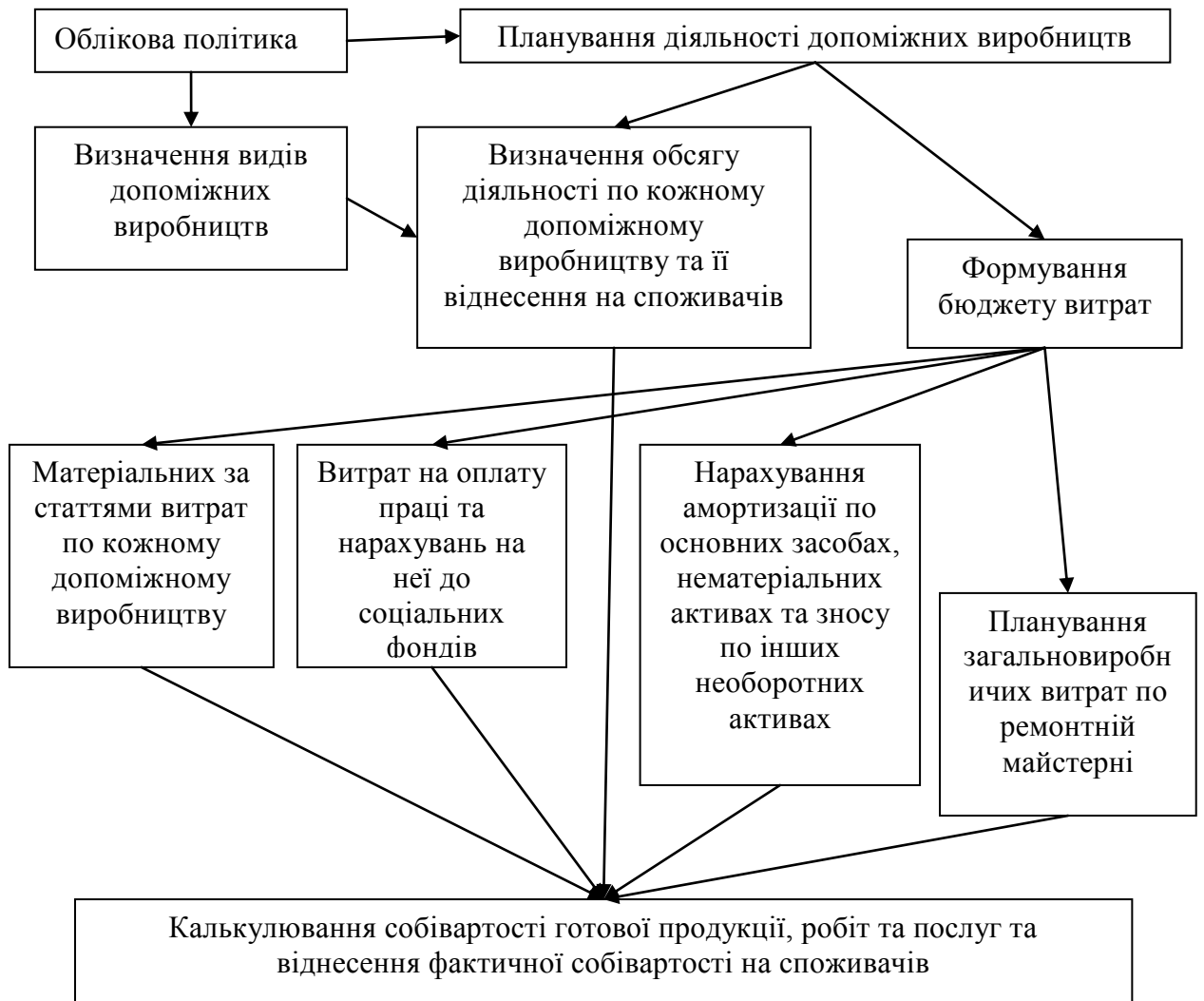


Рис. 3.1.2. Модель зведеного бізнес – плану розвитку допоміжних виробництв

Така ж модель зведеного бізнес-плану складається на окремий вид виконання робіт (послуг) або виготовлення засобів у постачальника, що здійснює виробниче обслуговування сільськогосподарських товаровиробників.

Важливо для обох сторін визначити особи, в обов'язки яких входить контроль витрачання коштів. Тут виділяються центри відповідальності, під

якими розуміють організаційну одиницю, що наділена відповідальністю і яка очолюється керуючим (управлінцем). Основним завданням на цьому етапі визначено управління доходами і витратами при оцінці діяльності центрів витрат та центрів доходів. Концепція про центри відповідальності передбачає ступені відповідальності визначених осіб за фінансові результати своєї роботи. У цій системі необхідно відрізнити центри відповідальності від центрів виникнення витрат. Наприклад, ввімкнена електрична лампочка в цеху – це місце виникнення витрат, а людина, що відповідає за показники електролічильника в цьому цеху і яка повинна фіксувати витрату електроенергії – то є центр відповідальності. Облік за центрами відповідальності має мету – створити для управлінського апарату умови самоконтролю.

Центри виникнення витрат на сільськогосподарському підприємстві (рис. 3.1.3.) формуються з врахуванням організаційної структури управління та форми власності.

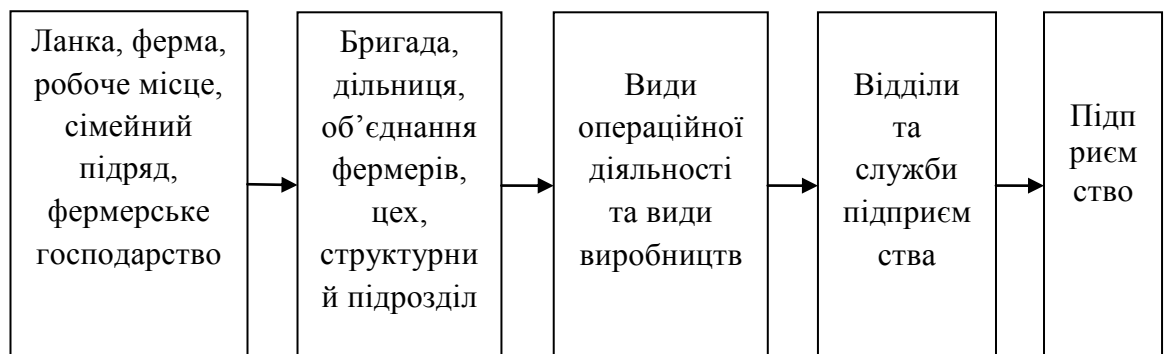


Рис. 3.1.3. Центри виникнення витрат

Сформовані підприємством самостійно центри виникнення витрат передбачають створення центрів відповідальності, які являють собою встановлення персональної відповідальності керівника відповідного структурного підрозділу підприємства за здійснення управління діяльністю підрозділу, його результативність та організацію оперативного і управлінського обліку.

Облік і контроль діяльності підрозділів включає визначення центрів відповідальності, складання бюджетів для центрів відповідальності, облік

витрат і доходів кожного центру відповідальності, складання звітів про виконання за встановлені періоди, аналіз причин відхилень та оцінку діяльності центрів відповідальності та їх менеджерів.

Центри відповідальності – це підрозділи підприємства, керівники яких несуть відповідальність за їх діяльність протягом визначеного періоду часу. В залежності від ступеня відповідальності та повноважень, що делегуються структурним підрозділам та їх менеджерам, центри відповідальності поділяються на центри витрат, центри прибутку і центри інвестицій.

Центр витрат – це центр відповідальності, керівник якого відповідає за витрати, впливає на них, але не впливає на доходи підрозділу, обсяг капітальних інвестицій і не відповідає за них. Центр прибутку – це підрозділ, керівник якого несе відповідальність не тільки за витрати, але й за доходи, фінансові результати.

Центр інвестицій – це центр відповідальності, керівник якого контролює витрати, доходи, фінансові результати, а також інвестиції в необоротні активи.

По кожному центру відповідальності ведеться облік витрат, або витрат, доходів і фінансових результатів, при цьому побудова обліку витрат базується на їх поділі на змінні і постійні, прямі і непрямі, контрольовані і неконтрольовані.

Організація обліку за центрами відповідальності на допоміжних виробництвах сільськогосподарських підприємств наведена на табл. 3.1.2.

Таблиця 3.1.2. Центри відповідальності допоміжних виробництв

Назва допоміжного виробництва	Центри відповідальності			Види діяльності у центрах відповідальності	Керівник центру відповідальності
	Центри виникнення витрат	Центри доходів (прибутку)	Центри інвестицій		
Автомобільний транспорт	Автопарк	Автопарк	Автопарк	Надання автопослуг для структурних підрозділів та на сторону	Завідуючий гаражем
Ремонтна майстерня	Ремонтна майстерня	Ремонтна майстерня	Ремонтна майстерня	Виготовлення оборотних та	Завідуючий ремонтною

				необоротних активів, проведення поточних і капітальних ремонтів сільськогосподарської техніки	майстерню
Жива тягова сила	Бригада, ферма, дільниця	Жива тягова сила	Жива тягова сила	Надання послуг виробничим підрозділам і на сторону	Бригадир, завідуючий фермою
Електропостачання	Місце виробництва або отримання та надання послуг.	Електропостачання	Електропостачання	Надання послуг структурним підрозділам	Електрик
Теплопостачання	Місце отримання та розподілу послуг				
Водопостачання	Місце отримання та розподілу послуг	Водопостачання	Водопостачання	Надання послуг структурним підрозділам	Завідуючий структурним підрозділом
Газопостачання	Місце отримання та розподілу послуг	Газопостачання	Газопостачання	Надання послуг структурним підрозділам	Завідуючий структурним підрозділом
Холодильні установки	Структурні підрозділи	Холодильні установки	Холодильні установки	Надання послуг структурним підрозділам	Електрик
Транспортні роботи тракторів	Структурні підрозділи	Транспортні роботи тракторів	Транспортні роботи тракторів	Надання послуг структурним підрозділам	

Впровадження організації обліку за центрами виникнення витрат, відповідальності та рентабельності у взаємозв'язку передбачає;

- розподіл витрат між центрами з врахуванням виконуваних функцій;
- виділення в обліку елементів витрат для їх контролю та зіставлення з бізнес-планом діяльності структурного підрозділу;
- калькуляція собівартості одержуваної продукції, робіт та послуг за центрами виникнення витрат;

- визначення доходності,прибутковості за складовими – центрами виникнення витрат.

Діяльність центру прибутку оцінюється декількома показниками: маржинальний дохід, фінансовий результат, що контролюється керівником підрозділу, результат підрозділу без загальних витрат підприємства, чистий прибуток.

Фінансовий результат, що контролюється керівником підрозділу, вважається найкращим показником для оцінки менеджера центру прибутку, тобто для оцінки ефективності управління. Чистий прибуток показує внесок підрозділу у формування прибутку підприємства.

Для оцінки виконання можуть використовуватись і інші показники. Для центрів інвестицій такими показниками є:

для оцінки діяльності підрозділу:

- загальний прибуток;
- загальний власний капітал;
- загальний залишковий прибуток;

для оцінки діяльності менеджера:

- контрольований прибуток;
- контрольований капітал;
- прибутковість контрольованого капіталу;
- залишковий контрольований прибуток.

При розгляді питання обліку і контролю діяльності підрозділів важлива необхідність розробки внутрішніх цін на продукцію підрозділів при передачі її іншим підрозділам або реалізації на сторону, такі ціни зветься трансферними. Вони можуть базуватись на повних фактичних витратах підрозділу, на змінних витратах, стандартних витратах (повних чи змінних), які доповнюються процентом на прибуток. В окремих випадках трансферною ціною може бути ринкова ціна.

Горизонтальний і вертикальний розрізи центрів відповідальності підприємства дозволяють поєднувати централізоване керівництво з

максимально можливою ініціативою керівників структурних підрозділів підприємства в інтересах досягнення загальної мети (ефективність виробництва і конкурентоздатності). Центри відповідальності - це відповідне вчення, нова психологічна трактовка обліку, спрямована на наукову організацію поведінки адміністратора. Її мета - це не стільки контроль, скільки допомога адміністраторам в організації самоконтролю.

### 3.1.2. Облік витрат та доходів допоміжних виробництв за центрами відповідальності.

Облік витрат допоміжних виробництв ведеться за визначеними П(С)БО 16 «Витрати» економічними елементами:

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

Визначені також статті витрат, які уточнюються по кожному допоміжному виробництву з врахуванням його діяльності (табл.3.1.2.1.)

Таблиця 3.1.3. Статті витрат допоміжних виробництв.

Статті витрат	Види допоміжних виробництв								
	Газопостачання	Водопостачання	Теплопостачання	Електропостачання	Ремонтна майстерня	Холодильні установки	Вантажна автотранспорт	Транспортні роботи тракторів	Жива тягова сила
Витрати на оплату праці	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Паливо та мастильні матеріали			+	+	+		+	+	
Корми									+
Сировина та матеріали (без зворотніх відходів)					+		+	+	
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+	+	+	+	+	+

Інші витрати	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Непродуктивні витрати									+
Загальновиробничі витрати					+		+		

До статті «Витрати на оплату праці» включається основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі допоміжного виробництва.

У допоміжних виробництвах по статті «Корми» списують корми, використані на годівлю дорослої робочої худоби.

До статті «Сировина і матеріали» включається вартість сировини і матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції.

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

У статті «Роботи та послуги» відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду, для зрошення та інші послуги, надані водогосподарськими організаціями.

До складу статті «Витрати на ремонт необоротних активів» включають суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень, витрати на ремонт плівкових теплиць парників.

До статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» включають витрати на утримання допоміжних та підсобних виробництв, що відносяться на кожне з виробництв безпосередньо або розподіляються між окремими об'єктами обліку витрат пропорційно зайнятій площі, обсягу виконаних робіт чи сумі витрат на оплату праці працівників, зайнятих виконанням виробничих операцій.

У статті «Інші витрати» відображаються витрати, що безпосередньо пов'язані із виробництвом певної продукції і не включені до однієї із вищенаведених статей.



До складу статті «Непродуктивні витрати» відносять брак у виробництві, яким вважають вироби, напівфабрикати, деталі, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам. Вартість браку відносять на собівартість продукції, під час виробництва якої він був допущений.

У статті «Загальновиробничі витрати» відображаються загальновиробничі витрати ремонтної майстерні.

Облік витрат за названими статтями організується як на сільськогосподарських підприємствах, так і на підприємствах-постачальниках виробничого обслуговування.

Сільськогосподарські підприємства для обліку витрат допоміжного виробництва використовують активний калькуляційний субрахунок 233 «Допоміжні виробництва». По дебету його відображають витрати на утримання допоміжних виробництв, а по кредиту – витрати, що включаються у собівартість виконаних робіт, послуг і продукції допоміжних виробництв. Рахунок має таку будову (рис. 3.1.4.)

Дебет	233 «Допоміжні виробництва»	Кредит
Витрати за статтями витрат по аналітичних рахунках		Виконані роботи, послуги, одержана продукція в кількісному виразі з розподілом за споживачами по аналітичних рахунках; планова собівартість продукції, послуг по живій тяговій силі
Визначення фактичної собівартості одиниці робіт, послуг		Розподіл фактичних витрат на споживачів послуг Коригування планової собівартості продукції, послуг по живій тяговій силі

Рис. 3.1.4. Будова рахунка 233 «Допоміжні виробництва»

Аналітичні рахунки по допоміжних виробництвах відкривають у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (форма 5.6. с.-г.), або у книзі обліку виробництва чи на комп'ютері. Для аналітичних рахунків використовують субрахунки другого порядку: 2331 «Газопостачання», 2332 «Теплопостачання», 2334 «Електропостачання», 2335 «Ремонтна майстерня», 2336 «Холодильні установки», 2337

«Вантажний автотранспорт», 2338 «Транспортні роботи тракторів», 2339 «Жива тягова сила». Підприємства визначають самостійно назви субрахунків другого порядку, але повинні дотримуватись рекомендованої черговості їх закриття. Остання покладається в основу послідовності визначення субрахунків другого порядку по рахунку 233 «Допоміжні виробництва».

На підприємствах постачальників послуг облік витрат ведеться по рахунку 23 «Виробництво», аналітичні рахунки відкривають за видами виробництв, які надають послуги, виготовляють продукцію чи виконують роботи для сільськогосподарських товаровиробників.

Функціональні обов'язки керівника центру відповідальності по допоміжних виробництвах проаналізуємо на рис. 3.1.2.2. Їх виконання дозволяє керівнику систематично на основі здійснюваних господарських операцій здійснювати оцінку діяльності центрів витрат та центрів доходів, своєчасно приймати необхідні управлінські рішення щодо доцільності та необхідності витрат по допоміжних виробництвах.

Звіт № 5.6 с.-г. за порядком складання місячний, за накопиченням інформації – річний, складається з двох розділів:

I. Витрат на виробництво (дебет). Облік ведеться за статтями витрат та кореспондуючими рахунками за дебетом рахунка 23, по графі 31 визначається загальна сума витрат;

II. Виконані роботи, надані послуги (кредит рахунка 23). Протягом місяця в окремих графах накопичується інформація про надані послуги (виконані роботи) споживачам та визначається їх загальна кількість (графа 39).

Звіт № 5.6 с.-г. може складатись керівником внутрішньогосподарського підрозділу допоміжних виробництв з використанням локальних мереж АРМ (рис. 3.1.5.)

В кінці місяця визначається фактична собівартість одиниці робіт чи наданих послуг за інформацією Звіту № 5.6 с.-г. діленням підсумовуючий показника графі 31 на підсумовуючий показник графі 39.

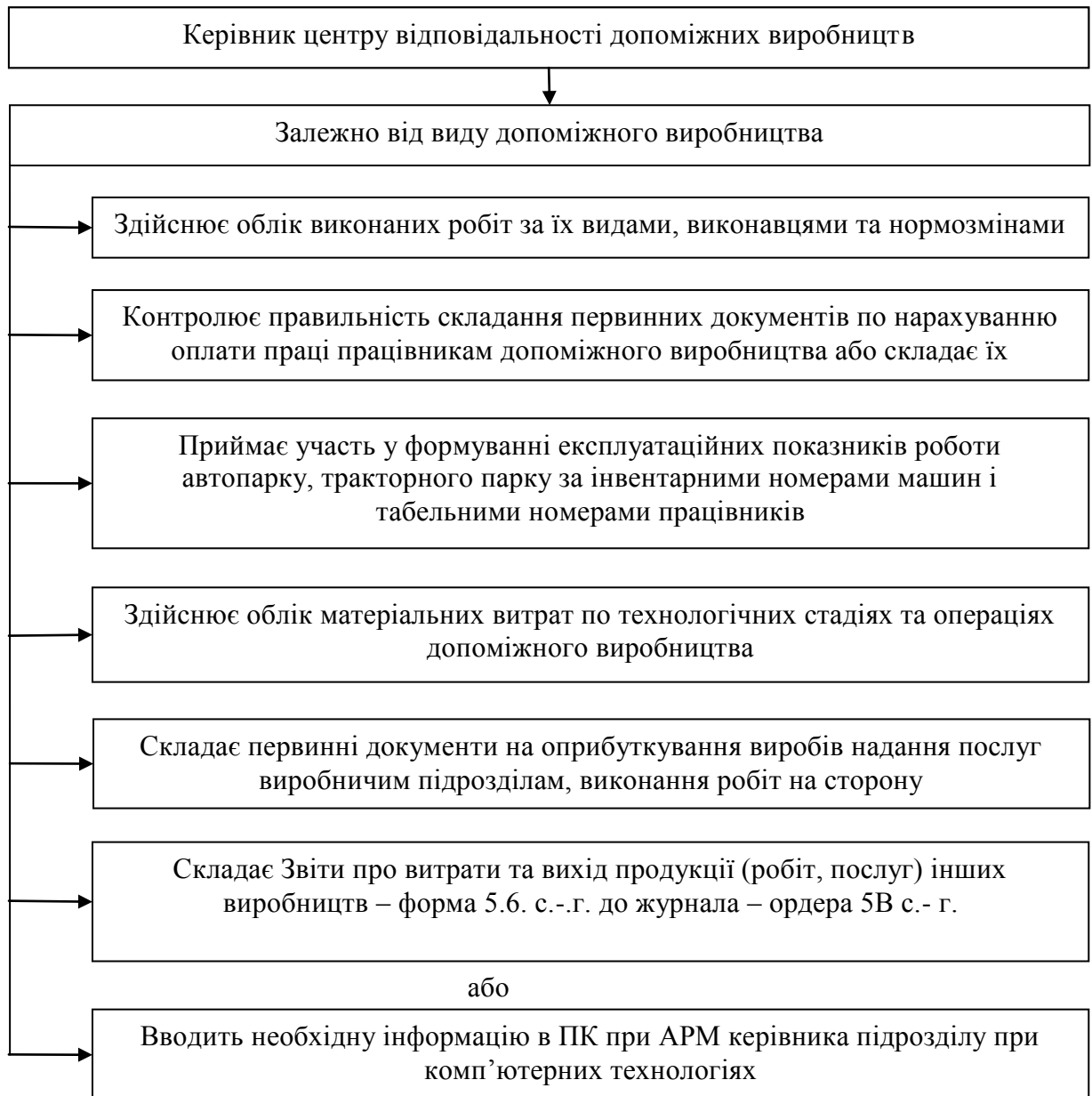


Рис. 3.1.5. Функціональні обов'язки керівника центру відповідальності по допоміжних виробництвах.

Собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв визначається діленням суми витрат на обсяг продукції (робіт та послуг).

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

За визначеною собівартістю одиниці робіт (послуг) встановлюють вартість послуг (робіт) віднесених на окремих споживачів. Аналітичні рахунки, крім ремонтної майстерні, по якій на кінець місяця може бути незавершене виробництво, закриваються щомісячно.



Рис. 3.1.6. Схема АРМ керівника підрозділу

Фактична собівартість продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому, оцінюються за плановою собівартістю і не коригуються. Аналітичні рахунки закриваються в такій черговості: газо-, тепло-, електро-, водопостачання, ремонтна майстерня, холодильні установки, вантажний автотранспорт, гужовий транспорт.

Транспортні роботи тракторів і послуги живої тягової сили калькуюються раз в кінці року.

У звітах за статтями витрат та надання послуг (одержання продукції) споживачам визначені кореспонденції рахунків. Їх узагальнення наведено в табл.3 .1.4.

На підприємствах – постачальниках виробничого обслуговування дебетуючим рахунком в даній таблиці виступає рахунок 23 «Виробництво».

Таблиця 3.1.4. Кореспонденція рахунків по обліку роботи допоміжних виробництв сільськогосподарських підприємств

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Списано матеріальні цінності на роботу допоміжних виробництв		
сировина і матеріали	233	201
паливо	233	203
будівельні матеріали	233	205
запасні частини	233	207
малоцінні та швидкозношувані предмети	233	22, 132
Списано корми для годівлі робочої худоби	233	27
Надані послуги допоміжними виробництвами власними промисловими виробництвами	233	234
Виконані роботи або надані послуги одним допоміжним виробництвом іншому	233	233
Розподіляються загальновиробничі витрати ремонтної майстерні по виконаних роботах і замовленнях	233	233
Списано для допоміжних виробництв послуги машинно-тракторного парку	233	238
Нараховано підрядниками та іншим стороннім підприємствам і організаціям за виконані роботи і надані послуги для допоміжних виробництв	233	63, 68
Нараховано за отриману зі сторони електроенергію, воду тощо	233	63, 68
Нараховано збір єдиного соціального внеску	233	65
Нараховано оплату праці працівникам допоміжних виробництв	233	661
Нараховано знос (амортизацію) по основних засобах допоміжних виробництв	233	131
Списано витрати по закінченому ремонту основних засобів, виконаному в ремонтній майстерні підприємства	23, 91, 92	233
Списано послуги допоміжних виробництв по придбанню матеріальних цінностей	20, 28	233
Оприбутковано товарно-матеріальні цінності, виготовленні в ремонтній майстерні	20, 26	233
Оприбутковано приплід від робочої худоби	21	233
Списано на рослинництво вартість гною, одержаного від робочої худоби	231	233
Списано вартість робіт та наданих послуг:		
на основне виробництво	231, 232	233
на допоміжні виробництва	234	233

на машинно-тракторний парк	238	233
на загальновиробничі потреби	91	233
на загальногосподарські потреби	92	233
на будівництво, придбання основних засобів та інші капітальні інвестиції	15	233
для реалізації продукції	93	233
роботи і послуги на сторону	90	233

Відображення господарських операцій з обліку витрат допоміжних виробництв здійснено на рис. 3.1.7.

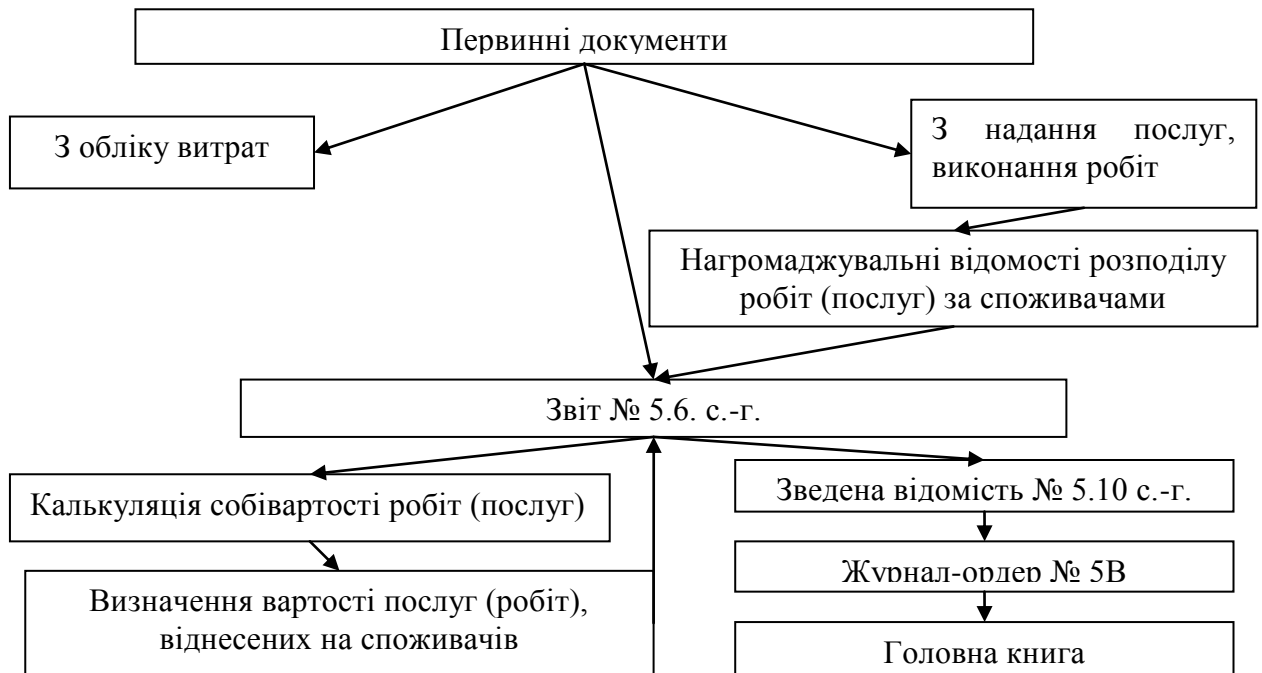


Рис. 3.1.7. Послідовність записів з обліку витрат допоміжних виробництв.

При комп'ютерних технологіях послідовність облікових робіт бухгалтера з обліку допоміжних виробництв уточнюється (рис.3.1.7).

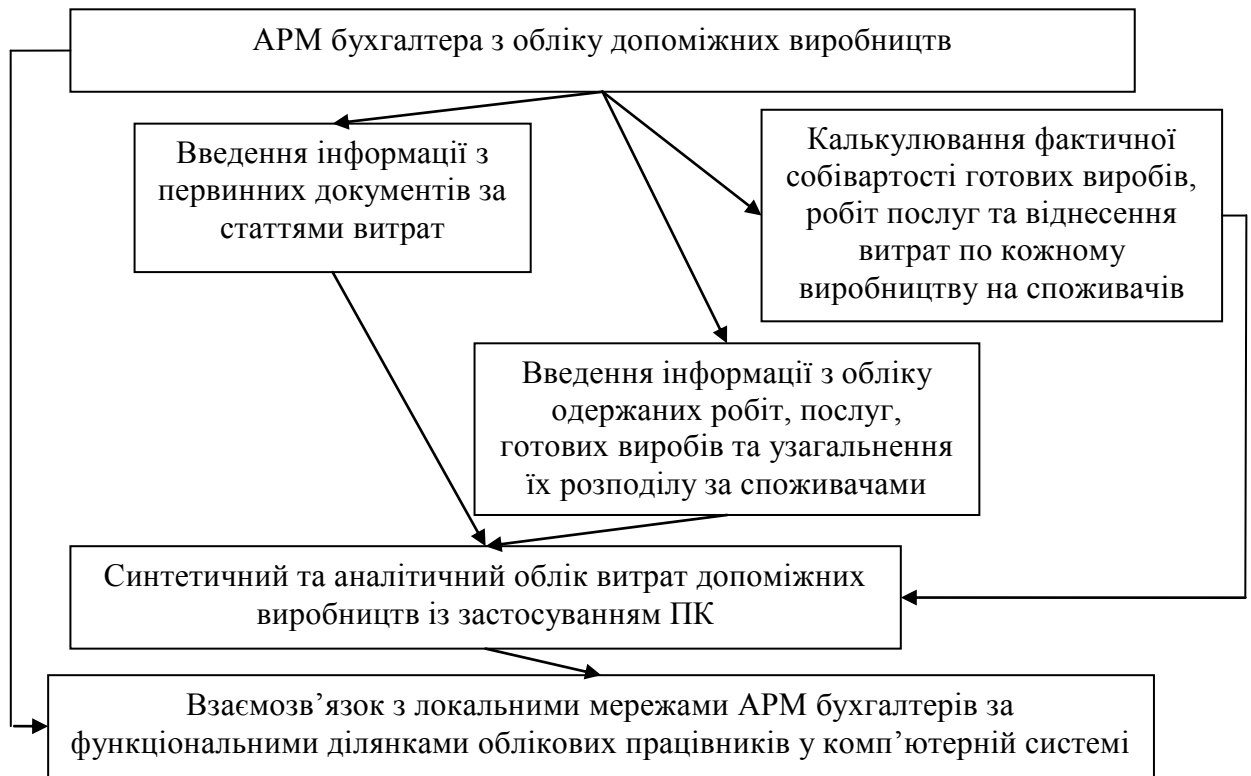


Рис. 3.1.7. Схема послідовності облікових робіт АРМ бухгалтера допоміжних виробництв.

Для підвищення ефективності діяльності допоміжних виробництв контроль витрат здійснюють не тільки керівники центрів відповідальності, а й інші посадові особи (рис. 3.1.8.)



Рис. 3.1.8. Контроль витрат по допоміжних виробництвах

Ми розглянули організацію планування та обліку витрат за центрами відповідальності по допоміжних виробництвах. Центрами доходів може виступати кожний вид допоміжного виробництва.

Організація обліку за центрами відповідальності, що формуються за доходами, дозволяє:

- повністю змінювати контроль за змінними затратами;
- підвищити зацікавленість центрів відповідальності у збільшенні доходів;
- для окремих госпрозрахункових підрозділів стає можливим розрахунок між собою за цінами, які можливо застосувати центрами рентабельності в умовах ринку.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 15 «Дохід».

Облік доходів від основного виробництва у підприємств – постачальників робіт (послуг) ведеться на субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». Аналітичні рахунки відкривають за видами допоміжних виробництв.

При журнально–ордерній формі синтетичний облік по кредиту рахунка 70 «Доходи від реалізації» ведеться в журналі - ордері 6 с.-г. Накопичення інформації для записів по рахунку 703 в журналі ордері 6 с.-г. здійснюється на підставі відомостей:

- 6.2. с.-г. Реєстр документів по реалізації товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки);

- 6.3. с.-г. Реєстр документів по реалізації продукції, біологічних активів, товарів робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за цінами реалізації);

- Відомість 6.4. с.-г. Відомість аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів.

Послідовність формування інформації про доходи допоміжних виробництв наведена на схемі рис. 3.1.9.



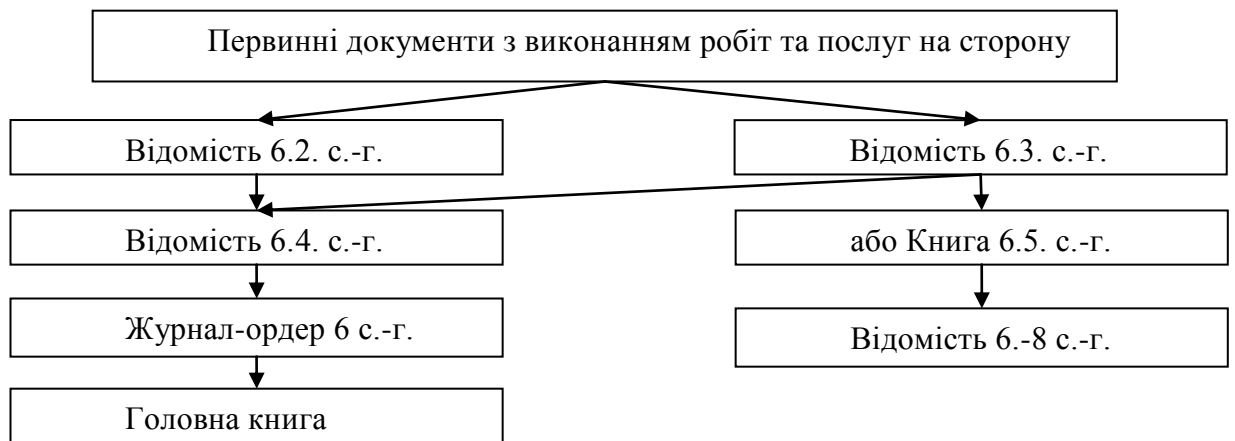


Рис.3.1.9. Схема послідовності записів про доходи допоміжних виробництв.

Відомість 6.4.с.-г. має розділ «Прийнято до оплати» (графи 12-22), в якому відображають обороти по кредиту субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» в дебет рахунків: 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» - на суму виручки від реалізації робіт та послуг, яку повинні заплатити покупці і замовники; 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» - на суму нарахованої виручки від реалізації робіт та послуг, працівникам (покупцям), оплата готівкою якої була здійснена в попередньому звітному місяці; на суму виручки від реалізації робіт та послуг, яку повинні заплатити інші дебітори; 372 «Розрахунки з підзвітними особами» - на суму виручки від реалізації, віднесеної в підзвіт матеріально відповідальної особи; 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках» на суму надходження виручки від реалізації робіт, послуг; 661 «Розрахунки за заробітною платою» на вартість робіт та послуг, виконаних працівниками підприємства в рахунок оплати праці.

Журнал-ордер № 6 с.-г. має зворотну сторону – Зведені аналітичні дані про доходи.

При комп'ютерних технологіях накопичення інформації про доходи кожного допоміжного виробництва здійснюється програмним забезпеченням в локальній мережі АРМ бухгалтера з обліку реалізації готової продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів з виконання робіт та послуг на сторону та нарахованої виручки.

Основним реєстром внутрішньогосподарської управлінської звітності по допоміжних виробництвах доцільно вважати Звіт № 5.6. с.-г. про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв.

Важливим для оцінки діяльності центрів витрат та центрів доходів по допоміжних виробництвах є впровадження бюджетного контролю. Бюджетування передбачає планування майбутньої діяльності допоміжних виробництв та оформлення його результатів системою бюджетів.

По кожному виду допоміжних виробництв доцільно складати операційні бюджети:

бюджет прямих матеріальних витрат;

бюджет прямих витрат на оплату праці;

бюджет виробничих накладних витрат (по ремонтно-механічній майстерні);

бюджет виробництва;

бюджет виконання робіт та послуг;

бюджет виробничої собівартості робіт та послуг.

Якщо такі бюджети не складаються, то необхідно скласти загальний операційний бюджет по кожному виду допоміжних виробництв. У кінці звітного періоду (щомісячно) при бюджетуванні необхідно складати звіти про виконання бюджету за центрами відповідальності за формою (форма 3.1.5.)

Таблиця 3.1.5. Звіт про виконання бюджету по центру відповідальності

Показники	Бюджет	Фактично	Відхилення	Пояснення причин відхилень
Доходи (за видами)				
Витрати (за статтями)				
Прибутки (збитки)				

Встановлення причини відхилень забезпечить прийняття відповідних управлінських рішень щодо удосконалення організації діяльності центрів відповідальності та збільшення доходів по кожному допоміжному виробництву (основному – для підприємств постачальників послуг).

### **3.2 Облік витрат, обчислення собівартості продукції ремонтного виробництва**

Основна діяльність ремонтно-технічних підприємств полягає у наданні послуг сільськогосподарським підприємствам з ремонту технічних засобів відповідно до укладання договорів. Такими підприємствами виступають ремонтні заводи, майстерні, станції технічного обслуговування, спеціальні будівельні й будівельно-монтажні управління.

У ремонтній майстерні фактичні витрати на ремонт техніки облічують за замовленнями. Замовленням вважають кожний окремий ремонт складної машини або нескладних машин і сільськогосподарських знарядь одного найменування (наприклад, борін). Кожному замовленню присвоюють порядковий номер (шифр), який зазначають на всіх первинних документах, що стосуються даного замовлення. Перші кілька десятків номерів звичайно присвоюють поточним замовленням по ремонту нескладних машин і знарядь одного найменування, дрібному ремонту, іншим роботам, які виконують протягом року для окремих виробництв, відділків, бригад, ланок, ферм тощо. Ці замовлення не закривають до кінця року, хоча витрати на них щомісяця списують на відповідний рахунок з обліку витрат, інші замовлення закривають у міру закінчення і здачі робіт. Виготовлення запасних частин та інвентарю облічують по кожному найменуванню.

Автомобілі, трактори, комбайни, інші складні машини, які направляють у ремонт, оглядають інженер, або технік – механік, завідуючий майстернею в присутності механізатора, що працює на машині, яку здають у ремонт. При огляді ці особи встановлюють, які ремонтні роботи необхідно виконати, а також визначають перелік частин, деталей і вузлів, що підлягають заміні. За результатами огляду по кожному об'єкту заповнюють відомість дефектів на ремонт машин, якій присвоюють номер замовлення. Вона складається з таких розділів: характеристики колінчастого вала і циліндрів двигуна; опису дефектів деталей і вузлів та заміни запасних

частин; витрати ремонтних матеріалів; оплати праці на ремонтних і монтажних роботах; загальної вартості ремонту.

Відомість дефектів заповнюють у двох примірниках. Один із них передають завідувачому складом запасних частин(комірникові) для завчасного підбору необхідних матеріалів, деталей і частин, а другий залишають у ремонтній майстерні як кошторис і нагромаджувальний документ, в якому відображають фактичні витрати на ремонт.

Відомості дефектів визначають трудомісткість ремонту, що є підставою для виписування нарядів на виконання ремонтних робіт. Відомість дефектів на об'єкти, по яких ремонт закінчений, разом із виробничим звітом ремонтної майстерні здають у бухгалтерію і після затвердження звіту керівником підприємства використовують для контролю за витратами на ремонт даного об'єкта.

Технічне обслуговування тракторів, комбайнів, машин, ремонт інших сільськогосподарських машин та інвентарю, виготовлення запасних частин, роботи для інших підрозділів підприємства (капітальне будівництво, промислові виробництва тощо), можна оформляти спеціальним замовленням. У ньому зазначають перелік робіт, їхню кошторисну вартість, витрати запасних частин і ремонтно-технічних матеріалів, а також затрати праці. Замовлення на роботи для сторонніх організацій із дозволу керівника підприємства оформляють за письмовим зобов'язанням замовника, а при необхідності – з попередньою оплатою авансу.

В ремонтній майстерні на кожне замовлення відкривають окремий аналітичний рахунок у Журналі обліку витрат ремонтної майстерні. Тут обчислюють прямі витрати по кожному замовленню у розрізі таких статей: оплата праці, відрахування на соціальні заходи, запасні частини, ремонтно-технічні матеріали, паливо і мастильні матеріали, допоміжні матеріали, інші витрати. По кожній статті в першому рядку рахунка вказують ліміт витрат, передбачений кошторисом. Записи у Журналі обліку витрат роблять на підставі первинних документів: відомостей дефектів, накладних, лімітно-

забірних карт, нарядів на відрядну роботу, рахунків – фактур та ін. У кінці місяця по кожному замовленню (рахунку) підбивають підсумки за місяць і з початку ремонту з метою контролю за дотриманням кошторису й узагальнення сум витрат. Таким чином, Журнал обліку витрат ремонтної майстерні є реєстром аналітичного обліку витрат по кожному замовленню.

Підрозділи по здійсненню ремонтних робіт поділяються на основні, які мають пряме відношення до створення продуктів і послуг, які реалізуються споживачем, і допоміжні, які створюють умови для нормального перебігу виробничого процесу. Всі витрати по здійсненню ремонтних робіт поділяються на прямі та непрямі, які в момент здійснення не можуть бути віднесені на окремі види виконуваних робіт і підлягають розподілу.

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

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

Виробничі витрати ремонтної майстерні обліковують по встановлених статтях.

На статтю «Витрати на оплату праці» відносяться суми оплати праці, нараховані працівникам ремонтної майстерні, які зайняті ремонтом машин: токарям, слюсарям, майстрам та іншим.

По статті «Відрахування на соціальні заходи» відображають суми нарахованих зборів єдиного соціального внеску. Розмір таких нарахувань встановлюється Державним бюджетом на відповідний рік.

По статті «Сировина та матеріали» показують вартість запасних частин, ремонтних та інших матеріалів, витрачених на виконання робіт ремонтною майстернею.

По статті «Роботи та послуги» обліковують вартість виконаних для ремонтної майстерні послуг власних допоміжних та промислових виробництв, а також сторонніх підприємств та організацій.

На статтю «Витрати на ремонт основних засобів» відносять суми витрат на ремонт будівель, машин, обладнання та інших об'єктів, що використовуються у допоміжних виробництвах.

По статті «Амортизація основних засобів» відносять суми нарахованих амортизаційних відрахувань по об'єктах основних засобів.

По статті «Інші витрати» показують знос малоцінних та швидкозношуваних предметів, спеціального одягу, витрати, пов'язані із використанням природної сировини, платежі за обов'язкове страхування майна тощо.

По статті «Непродуктивні витрати», обліковують брак у виробництві, яким вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використаними за своїм прямим призначенням чи можуть бути використаними лише після виправлення.

У ремонтній майстерні існують ще й такі витрати, які не можливо віднести на будь – яке замовлення. Вони пов'язані з роботою майстерні в цілому і є загальновиробничими. Їх облічують на окремому аналітичному рахунку, відкритому у складі субрахунка 23 «Виробництво» в розрізі таких статей:

1. Основна і додаткова оплата праці управлінського та обслуговуючого персоналу (завідуючий майстернею, інженери, механіки, нормувальники та ін.);
2. Відрахування на соціальні заходи;
3. Електроенергія для виробничих потреб майстерні, освітлення тощо;

4. Амортизація основних засобів;
5. Поточний ремонт основних засобів;
6. Охорона праці й техніка безпеки (огорожа робочих місць, вентиляція, обладнання душових, сигналізація, протипожежні та інші заходи);
7. Інші загальновиробничі витрати (послуги автотранспорту, інших допоміжних виробництв та витрати, не враховані у попередніх статтях).

Загальновиробничі витрати ремонтної майстерні щомісяця відносять на окремі замовлення (об'єкти, що ремонтуються) пропорційно до прямої оплати праці по кожному замовленню, або іншої бази розподілу (площі приміщення, первісної вартості обладнання, годин прямої праці виробничих робітників або кількості годин технічного обслуговування), якщо розподіляють непрямі витрати між окремими підрозділами ремонтного підприємства.

При проведенні ремонтних робіт необхідно враховувати одержані ремонтно-механічною майстернею послуги інших підрозділів. Для здійснення калькулювання виконаних робіт по ремонту, виготовленню засобів надані взаємопослуги можна оцінювати по нормативній (плановій) оцінці або використовувати метод послідовного розподілу, який передбачає послідовне віднесення витрат кожного допоміжного виробництва з врахуванням обсягу послуг певного підрозділу.

Фактична собівартість виконаних робіт в ремонтно-механічній майстерні визначається щомісяця. В бухгалтерському обліку витрати відображаються за окремими замовленнями (групою однорідних замовлень). Зняті з відремонтованого об'єкта вузли і деталі оцінюються за справедливою вартістю (вартістю відновлення) або вартістю придбання. На вартість знятих вузлів (деталей) зменшуються витрати на ремонт об'єкта.

Фактична собівартість закінчених ремонтних робіт щомісяця списується на споживачів послуг.

Для визначення собівартості проведеного протягом року ремонту машин і списання витрат на споживачів до прямих витрат щомісяця додають загальновиробничі у порядку їх розподілу.

У кінці місяця підсумки витрат із Журналу обліку витрат узагальнюють у Зведеній відомості, де по кожному замовленню відображають: незавершене виробництво на початок місяця; витрати поточного місяця по кореспондуючих рахунках; суми відхилень від облікових цін по кожному рахунку; розподіл загальновиробничих витрат між замовленнями; загальну суму витрат поточного місяця по кожному замовленню. Таким чином, відомість використовують для узагальнення врахованих витрат ремонтної майстерні, розподілу відхилень від облікових цін і загальновиробничих витрат, визначення собівартості закінчених робіт, здійснення контролю за роботою ремонтної майстерні й складання Звіту 5.6с.-г. Витрати поточного місяця в розрізі кореспондуючих рахунків на основі вказаної відомості показують у Звіті, для чого передбачено спеціальний розділ. У звіті окремим рядком записують основні витрати, тобто ті, що, враховані в журналі по окремих замовленнях, і загальновиробничі витрати ремонтної майстерні.

Поданий у бухгалтерію Звіт ретельно перевіряють, його дані порівнюють із розрахунково-платіжною відомістю по ремонтній майстерні, матеріальними звітами тощо. Після цього він є підставою для відображення витрат ремонтної майстерні на синтетичних і аналітичних рахунках. На основі звіту витрати на синтетичних рахунках записують у журналі-ордері № 5Вс.-г.

Фактичні витрати по виконаних ремонтних роботах і виготовленій продукції в кінці місяця списують із кредиту відповідного аналітичного рахунка «Ремонтно-механічні майстерні», на рахунок споживачів. Підставою для списання витрат ремонтної майстерні й закриття замовлень є додані до Зведеної відомості та Звіту накладні на здачу виробів на склад й акти приймання-передачі відремонтованих і реконструйованих



об'єктів. Суми, враховані за місяць за поточними замовленнями, списують щомісячно як витрати по виконаних замовленнях незалежно від того, закінчені роботи по цих замовленнях до кінця місяця чи ні. Собівартість виконаних робіт і вихід продукції ремонтних майстерень записують у дебет відповідних рахунків.

Витрати по незакінчених роботах по ремонту, виготовленню запасних частин, основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів залишаються на аналітичному рахунку «Ремонтно-механічна майстерня» у вигляді дебетового залишку на кінець звітної періоду.

Приймання з ремонту тракторів, комбайнів, автомобілів, сільськогосподарської техніки здійснює комісія, яка оформляє акт прийняття з ремонту машин, а на двигуни, вузли і агрегати – накладну на приймання готової продукції.

Видачу замовникам готової продукції (відремонтованих машин, вузлів і агрегатів, виконаних робіт) оформляють накладною, в якій зазначають назву підприємства – одержувача, дату і номер акта, за який об'єкт було прийнято на ремонт, його назву і марку, прізвище представника, що одержав відремонтований об'єкт за дорученням підприємства. На основі накладної бухгалтерія ремонтного підприємства виписує рахунок – фактуру на оплату виконаних робіт.

Аналітичний облік відпущеної замовникам продукції має забезпечити наприкінці місяця дані щодо завершених робіт та проведення оплати.

### **3.3. Облік на автотранспортних підприємствах**

#### **3.3.1. Особливості діяльності автотранспортних підприємств та їх вплив на організацію обліку**

Автомобільний транспорт є важливою складовою транспортної системи України. Автотранспорт організаційно формується в автотранспортні підприємства.

Основним призначенням автотранспорту щодо обслуговування сільськогосподарських підприємств є:

виконання робіт та надання послуг, пов'язаних з організацією й обслуговуванням автотранспортного процесу;

здійснення операцій, пов'язаних із придбанням матеріальних цінностей;

проведення операцій з технічного обслуговування й ремонту транспортних засобів.

Особливістю діяльності автотранспортних підприємств (АТП) є однорідність виконуваних робіт і відсутність незавершеного виробництва. Особливістю обліку в АТП є оперативний облік випуску автомобілів на лінію та їхній технічний стан. Щоденно диспетчер складає разом з іншими службами диспетчерський рапорт, який є основою для використання його керівництвом АТП у прийнятті рішень технічної готовності парку автомобілів.

Найбільш поширеною формою обліку в АТП є журнально-ордерна форма. Вона застосовується здебільшого у великих автогосподарствах. У приватних автогосподарствах застосовується спрощена та проста форма обліку. Важливим є використання ПЕОМ з АРМБ.

Бухгалтерський облік автотранспортних підприємств організовують за такими складовими.

**Первинний облік діяльності АТП.** Основним документом для обліку витрат і виконаних робіт вантажним автотранспортом є Дорожній лист вантажного автомобіля.

Інструкцією про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку транспортної роботи (затв. Наказом

Мінстату України від 7 серпня 1996 р. № 228/253) встановлено такі типові форми єдиної транспортної документації:

- подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні (Типова форма №1-міжнародна);
- подорожній лист вантажного автомобіля (Типова форма №2);
- подорожній лист легкового автомобіля (Типова форма №3);
- перевезення пасажирів автобусами – форми 1-АП і 2-АП;
- товарно-транспортна накладна (Типова форма № 1-ТН);
- талон замовника (Типова форма № 1-ТЗ).

Згідно з даними подорожнього листа вантажного автомобіля (легкового автомобіля, автобуса) здійснюють облік виконаної роботи з перевезення вантажів (пасажирів); витрат пального; нарахування заробітної плати водіям та іншим працівникам, які виконують автотранспортні роботи; розрахунків із замовниками.

Оформлений подорожній лист видається водію під розпис: форма № 1 (міжнародна) – на строк відрядження для виконання перевезення; форма № 2 – на один робочий день (зміну), за умови здачі водієм подорожнього листа за минулий день роботи. На більший строк подорожні листи типової форми № 2 видаються тоді, коли водій виконує перевезення вантажів у міжміському сполученні понад одну добу відповідно до наказу чи розпорядження керівника.

При відрядній оплаті використовують щоденні листи, а при погодинній – також щоденні або місячні листи. Бухгалтерія видає подорожні листи працівникам відділу експлуатації підзвіт і списує у видаток згідно з реєстрами. Реєстри складаються за даними Журналами обліку руху подорожніх листів. У журналі записується кожен подорожній лист, виданий водієві, і контролюється повернення подорожнього листа диспетчеру. При видачі подорожнього листа диспетчер обов'язково перевіряє за журналом здачу водієм попереднього листа, яку він фіксує

своїм підписом. Журнал відкривається на кожен рік і всі подорожні листи в ньому починаючи з 01.01, суворо нумеруються з першого номера.

Перевезення вантажів автомобільним транспортом здійснюється при наявності належним чином оформлених товарно-транспортних накладних. Вони є підставою для списування матеріальних цінностей у вантажовідправника і оприбуткування їх у вантажоодержувача, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку.

Перевезення вантажними автомобілями власних речей громадян за їх замовленнями здійснюється за подорожнім листом з додатком до нього квитанції прибуткового касового ордера на оплату транспортних послуг.

У подорожньому листі відображають результати роботи автомобіля. Витрату пального за нормою визначають по загальному пробігу автомобіля та виконаному обсягу автомобільних перевезень. Фактичну витрату пального вираховують по записах у подорожньому листі та лімітно-забірних картках.

Подорожні листи обробляють автоматизованим або ручним способом. При автоматизованій обробці одержують таблицю, в якій відображені результати роботи автомобіля. При ручній обробці дані подорожніх листів переносять у накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту (форма № 38). В ній на кожного водія відкривають окрему сторінку. Запис проводять з подорожніх листів у хронологічному порядку.

Дорожній лист видають водієві тільки на один день або зміну й за умов здачі ним попереднього. У цьому документі відображають завдання водієві та його виконання, кожну поїздку по пунктах прийняття і доставки вантажу, його найменування, масу згідно із товарно-транспортними документами. На підставі цього обліковець, використовуючи схему відстаней до основних пунктів, розраховує пробіг у кілометрах із вантажем і без нього, а також обсяг виконаної роботи в тонно-кілометрах, проставляє клас вантажу. Виведений загальний пробіг порівнюють із показаннями спідометра. На підставі одержаних даних обліковець у Дорожньому листі

розраховує оплату праці водія і вантажників, а диспетчер записує витрати палива за нормою й фактично.

Протягом місяця дані Дорожніх листів узагальнюються у Нагромаджувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту. В ній на кожного водія відводять окрему сторінку, де відображають основні показники кожного Дорожнього листа: використання робочого часу, пробіг, кількість перевезеного вантажу, виконаних тонно-кілометрів та виданого водієві палива, його витрачання за нормою і фактично, суму нарахованої водієві оплати праці, а також розподіл тонно-кілометрів між споживачами послуг. У Нагромаджувальній відомості зазначають також доплату за класність і премії. Це дає змогу зібрати в ній усю нараховану оплату праці кожного водія. За даними відомості визначають і залишок палива, що рахується за водієм. Ці показники повинні відповідати залишку палива в останньому Дорожньому листі за відповідний місяць, що дає підставу для розрахунку економії чи перевитрати палива. У вільній графі Нагромаджувальної відомості доцільно фіксувати і витрати на поточний ремонт та технічне обслуговування автомобіля.

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

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

Перевезення вантажів обліковується в тонно-кілометрах, а робота спеціальних машин та обсяг перевезень людей вантажним автотранспортом - в машино-годинах, кількість яких в кінці звітнього періоду перераховується в машино-дні.

**Облік бланків суворої звітності.** Типові форми єдиної первинної транспортної документації є документами - суворої звітності, тому їх виготовляють згідно з затвердженими правилами і обліковують за встановленим порядком.

Документи суворої звітності мають певні особливості їх обліку:

- обов'язки щодо їх обліку, зберігання й використання покладаються на матеріально відповідальну особу, яка визначається на автотранспортному підприємстві графіком документообороту;
- обов'язковим є ведення журналу реєстрації виданих бланків;
- видача бланків особі, на яку покладено обов'язки щодо реєстрації виданих і повернутих подорожніх листів, товаротransпортних накладних (ТТН), здійснюється за видатковою накладною;
- списання використаних подорожніх листів, ТТН проводиться за актом. Аналогічно здійснюється облік ТТН і подорожніх листів автомобіля та автобуса.

Бланки подорожніх листів та ТТН використовуються автотранспортними підприємствами при наданні послуг є запасами відповідно до визначень запасів згідно з П(С)БО 9 «запаси».

Облік наявності та руху бланків суворої звітності здійснюється на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку». Такі бланки оцінюються за умовною вартістю в установленому порядку. Вартість визначається відповідно до вимог Інструкції №228/25 Міністерства статистики і Міністерства транспорту України від 7 серпня 1996 р. (0,1 мінімального розміру заробітної плати за один бланк подорожнього листа, один комплект ТТН).

Відображення господарських операцій з обліку бланків суворої звітності наведено в таблиці 3.3.1.

Таблиця 3.3.1. Облік бланків суворої звітності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Видано кошти підзвітній особі на придбання бланків суворої звітності	272	301
2.	Оприбутковано бланки суворої звітності: за первісною вартістю; за умовною вартістю (0,1 мінімального розміру заробітної плати)	201 08	372
3.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372
4.	Списано (за актом) вартість використаних бланків: за вартістю, визначеною згідно методів списання запасів передбачених у П(С)БО 9 «запаси» і зафіксованих у Наказі про облікову політику автотранспортного підприємства; за умовною вартістю (0,1 мінімального розміру заробітної плати)	231	201 08

Облік наявності та руху автотранспортних засобів. За цим напрямом здійснюється:

- організація інвентарного, аналітичного синтетичного обліку рухомого складу за окремими моделями автотранспорту, ведення пооб'єктного обліку основних засобів із необхідними предметами комплектації;
- облік придбання основних засобів нарахування амортизації, списання автотранспортного об'єкта у разі ліквідації.

У зв'язку з тим, що формування собівартості послуг АТП здійснюється щомісяця, нарахування зносу доцільно проводити за нормою амортизації в розмірі 1/12 від визначеної річної суми. Нарухування амортизації відображається кореспонденціями рахунків: перша-дебет рахунка 831 «Амортизація основних засобів» і кредит рахунка 131 «Знос основних засобів»; друга-дебет рахунка 23 «Виробництво» (91 «Загальновиробничі витрати») і кредит рахунка 831 «Амортизація основних засобів». АТП формує робочий план рахунків бухгалтерського обліку може використовувати клас 8. Витрати за елементами затвердженого плану рахунків (додаток 1). Якщо на підприємстві не передбачається

використання рахунків класу 8. Витрати за елементами, то кореспонденція рахунків по нарахуванню амортизації буде наступною: дебет рахунка 23 (91) і кредит рахунка 131.

На АТП, на підставі чинних технічних нормативів, розробляють перелік операцій, які належать до технічного обслуговування, поточного ремонту, капітального ремонту без поліпшення об'єкта, капітального ремонту із поліпшенням об'єкту – модернізацією автотранспортних засобів. На виконанні роботи складають відповідні акти.

Ремонт і технічне обслуговування автомобілів можуть виконувати ремонтні майстерні, станції технічного обслуговування або інші сторонні організації.

Кореспонденції рахунків з обліку операцій з виконання ремонтних робіт наведено в таблиці 3.3.2.

Підприємства та організації незалежно від форм власності включають витрати на всі види ремонту основних засобів до складу витрат на виробництво й реалізацію продукції (робіт і послуг), якщо сума витрат на ремонт разом з іншими витратами на поліпшення основних засобів протягом звітного року не

Таблиця 3.3.2. Кореспонденції рахунків з обліку операцій з виконання ремонтних робіт

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Витрати на поліпшення основних засобів при підрядному способу			
1.	Підрядником виконано капітальний ремонт без поліпшення експлуатаційних якостей автомобіля	23	631
2.	Підрядником виконано капітальний ремонт із модернізацією (поліпшенням експлуатаційних якостей автомобіля)	152	631
3.	Вартість модернізації збільшує первинну вартість автомобіля – зарахування витрат після закінчення ремонтних робіт, завершення реконструкції на збільшення первісної вартості основних засобів	10	152
4.	Відображення суми ПДВ	641	631
Витрати на поліпшення основних засобів при господарському способі			



5.	Витрачені ремонтні матеріали, запасні частини, паливо, будівельні матеріали та інші виробничі запаси на поточний ремонт основних засобів	23	20
		915	22
		92	132
		93	
6.	Відображаються витрати на капітальний ремонт основних засобів, здійснюваний в ремонтній майстерні, та будівель і споруд	233	20
		915	22
			132
			233
7.	Проведено розподіл витрат з поточного і капітального ремонту основних засобів (пропорційно нарахований сумі амортизації, віднесеній на об'єкти витрат) та на збільшення вартості основних засобів.	23	915
		91	
		92	
		93	
		10	

перевищує 5% сукупної балансової вартості основних засобів другої й третьої груп, а по основних засобах першої групи – окремого об'єкта на початок звітного року, суму, що перевищує 5%, списують у дебет рахунка 10 «Основні засоби».

У процесі виробничої діяльності АТП для обліку окремих господарських операцій, пов'язаних із роботою автотранспорту використовуються ще такі первинні документи: таблиць обліку роботи автопарку, Акт про поломку (пошкодження) автомобіля, Акт про технічний стан автомобіля, Акт про дорожньо-транспортну пригоду із матеріальним збитком (акт у разі аварії).

**Облік запасних частин та автомобільних шин.** Облік запасних частин та автомобільних шин передбачає їх оперативний та аналітичний облік на складах і в бухгалтерії; формування цін на запасні частини; встановлення детального обліку запасних частин, обмінного фонду запасних частин та автомобільних шин на субрахунках і відображення руху запасних частин і автомобільних шин на синтетичних рахунках.

Синтетичний облік наявності та руху придбаних і виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів і заміни зношених частин автотранспортних засобів, інструментів, а також автомобільних шин у запасі та в обороті, здійснюють на субрахунку 207 «Запасні частини» рахунку 20 «Виробничі запаси». На цьому ж субрахунку обліковують обмінний фонд устаткування,

двигунів, вузлів, агрегатів, створюваний у ремонтних підрозділах підприємства.

До субрахунка 207 можуть відкривати такі субрахунки другого порядку:

2071 – запасні частини;

20711 – запасні частини придбані нові;

20712 – запасні частини, виготовлені на підприємстві;

20713 – запасні частини, непридатні до експлуатації;

2072 – обмінний фонд запасних частин;

20721 – придатні запасні частини обмінного фонду;

20722 – запасні частини обмінного фонду, що підлягають відновленню;

20723 – запасні частини обмінного фонду в ремонті;

2073 – автомобільні шини;

20731 – автомобільні шини в запасі;

20732 – автомобільні шини в обороті;

20733 – автомобільні шини в ремонті.

Особливістю обліку автотранспортних підприємств, пов'язаних з їх діяльністю, є облік нарахування (резервування) сум на відновлення зносу та проведення ремонту автомобільних шин. Такі операції здійснюють по окремому субрахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». За кредитом рахунка 47 відображають нарахування резерву, а за дебетом вартість шин у разі заміни їх на зношені, а також усі витрати, пов'язані з ремонтом, кредитуючи рахунки, з яких здійснюють відповідні витрати. Шини, зняті з автомобілів через непридатність для подальшої експлуатації, але придатні для поновлення і ремонту, оприбутковують за дебетом рахунка 20 і кредитом рахунка 47. Кореспонденції рахунків з обліку руху запасних частин і автомобільних шин наведені в табл. 3.2.3.

Таблиця 3.2.3. Кореспонденції рахунків з обліку руху запасних частин і автомобільних шин

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано від постачальника запасні частини (шини)	207	631
2.	Нараховано податковий кредит із ПДВ	641, 644	631
3.	Використані для ремонту запасні частини	23	207
4.	Проведені відрахування до резерву на відновлення шин	23	47
5.	Пред'явлена претензія постачальникові за неякісні шини	374	47
6.	Списано вартість ремонту шин	47	631
7.	Списано вартість шин, встановлених замість зношених	47	207
8.	Передано шини в експлуатацію	207	207

**Облік паливно – мастильних матеріалів.** Облік паливно – мастильних матеріалів необхідний для надання автотранспортних послуг і передбачає:

- ведення складського обліку;
- формування первинних документів для видачі паливно – мастильних матеріалів та їх списання;
- облік придбання паливно – мастильних матеріалів у дорозі у сторонніх АЗС.

Порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску й обліку нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України всіх форм власності регламентується однойменною інструкцією № 81/38.

Облік нафтопродуктів у місцях зберігання ведеться матеріально відповідальними особами в картках складського обліку згідно з типовою формою №М-12 первинної облікової документації Міністерства статистики України або в книгах, що містять реквізити, які вказуються в картках складського обліку, окремо за кожним найменуванням і маркою нафтопродукту.

На стаціонарних пунктах заправлення транспортних засобів облік нафтопродуктів ведеться 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.

При прийнятті нафтопродуктів матеріально відповідальною особою має складатися акт, на основі ТТН та супровідних документів.

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

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

Кількість відпущених нафтопродуктів записується до відомості обліку видачі нафтопродуктів за формою № 38-НП, в якій за отримані нафтопродукти розписується водій, а в подорожному листі – матеріально відповідальна особа, що відпустила нафтопродукт.

Таким чином, основними документами з руху нафтопродуктів на АТП використовуються:

- товарно-транспортні накладні;
- відомості обліку відпустки пального і мастильних матеріалів;
- відомості визначення густини й температури, що засвідчують правильність перерахунку кількості нафтопродуктів з об'ємних одиниць у одиниці маси і навпаки.

На підставі оформлених у встановленому порядку документів до карток (книг) складського обліку заносяться дані про надходження й відпуск нафтопродуктів і виводяться кількісні заминки після кожного запису або після запису останньої операції дня.

На підставі інформації складського обліку матеріально відповідальна особа складає Звіт про рух нафтопродуктів за формою №40-НП Звіт разом з документами про їх рух направляються в бухгалтерію згідно термінів

графіку документообороту по АТП і є підставою для ведення синтетичного та аналітичного обліку нафтопродуктів.

Для організації синтетичного та аналітичного обліку руху нафтопродуктів до рахунку 203 Паливо відкривають такі субрахунки:

- 2031 «Нафтопродукти на складі»;
- 2032 «Нафтопродукти в талонах»;
- 2033 «Нафтопродукти в баках автотransпортних засобів»;
- 2034 «Газоподібне паливо на складі»;
- 2035 «Газоподібне паливо в талонах»;
- 2036 «Газоподібне паливо в баках автотransпортних засобів».

Аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів ведуть за кожним субрахунком за їхніми видами (марками), інвентарними номерами, місцями зберігання й матеріально відповідальними особами.

Основні кореспонденції рахунків з обліку руху паливно-мастильних матеріалів на автотransпортному підприємстві наведені в табл. 3.3.4.

Таблиця 3.3.4. Господарські операції з обліку руху паливно-мастильних матеріалів

№	Зміст операції	Кореспонденції рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Отримано від постачальника бензин	2031	631
2.	Нараховано податковий кредит з ПДВ	641,644	631
3.	Передано бензин у підзвіт водія (залито в бак автомобіля)	2033	2031
4.	Залито до баку автомобіля бензин від сторонньої АЗС	2033	372
5.	Видано водієві талони на бензин	2032	2032
6.	Одержано бензин на АЗС за талони	2033	2032
7.	Списано вартість використаного бензину за нормами	231	2033
8.	Списано вартість використаного бензину понад норми на фінансові результати	791	2033
9.	Списано вартість використаного бензину понад норму за рахунок матеріальної особи (водія)	375	2033

### 3.3.2. Облік витрат, обчислення собівартості робіт, виконаних автотransпортом

Транспортно-експлуатаційне обслуговування АТП сільськогосподарських підприємств включає в себе комплекс робіт, пов'язаних із підготовкою, відправленням і одержанням вантажів, а також послуги з транспортного обслуговування населення.

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

Облік замовлень на виконання транспортно-експедиційних послуг ведеться у спеціальному журналі приймання замовлень. На основі даних про замовлення, які надійшли протягом доби, складається заявка на необхідну кількість автомобілів за типами і марками. Потім диспетчер складає зведену заявку, яку направляє до АТП.

Облік роботи автомобілів на транспортно-експедиційному обслуговуванні ведеться працівника ТЕП у картці обліку роботи автомобілів. Картка заповнюється у двох примірниках на основі добових звітів відділень (диспетчерських пунктів) і договору із замовником.

На основі замовлень на перевезення вантажів, подорожніх листів, товарно-транспортних накладних та інших документів, що підтверджують виконання роботи замовникам, бухгалтерія АТП або відділ експлуатації виписують рахунки на оплати перевезень. У разі зриву перевезень з вини замовника водієм складається акт про невиконання замовлення. Облік фактично виконаних перевезень вантажів згідно з контрактами та договорами ведеться в картці виконання договорів та контрактів на перевезення вантажів. Картка відкривається АТП на кожного замовника, з яким укладено договір або контракт. Облік у картках ведеться щомісячно.

Порядок відображення витрат у бухгалтерському обліку АТП регламентується П(С)БО 16 «Витрати». Основні групи витрат АТП:

- витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів;
- амортизаційні відрахування;
- витрати на ремонтні і технічне обслуговування рухового складу;

- заробітна плата водіїв;
- сплата податків і зборів.

Об'єктами обліку витрат на виробництво є групування витрат за видами виробництва (основного й допоміжного), господарськими підрозділами (автоколонами, цехами), видами перевезень і транспортними послугами. Облік витрат ведуть за кожним видом послуг, залежно від їхньої специфіки.

Важливе значення має правильно організований облік витрат за кожним автомобілем. Для цього відкривають особові рахунки обліку витрат окремо за кожним автомобілем із деталізацією витрат, встановленою плановими нормативами. Витрати порівнюють із фактичними даними за основними експлуатаційними показниками.

Витрати на здійснення перевезень (робіт, послуг) характеризують витрати поточного періоду на певні цілі. Витрати на перевезення (роботи, послуги) включають у собівартість того звітного періоду, в якому вони виникли, незалежно від дати оплати виконаних робіт, послуг.

Витрати операційної діяльності АТП складаються з виробничої собівартості перевезень, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Витрати операційної діяльності підприємств автотранспорту відповідно до їхнього економічного змісту групують за такими елементами:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація основних засобів і нематеріальних активів;
- інші операційні витрати.

До виробничої собівартості перевезень включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- автомобільні шини;

- інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Витрати на утримання та експлуатацію автотранспорту й виконання ним робіт облічують на рахунку 23, до якого відкривають аналітичні рахунки за видами надання транспортних і експедиторських послуг, вантажно-розвантажувальних робіт, послуг у розрізі калькуляційних статей витрат. На дебет цього рахунку відносять усі витрати, пов'язані з утриманням та роботою, оцінену за собівартістю, при перевезенні вантажів у тонно-кілометрах, по перевезенню людей – у машино-днях. На вказаний рахунок не відносять витрати на утримання автокранів і пожежних машин, які відображають окремо і списують за призначенням.

Аналітичний облік витрат вантажного автотранспорту здійснюють у розрізі таких статей:

- основна і додаткова оплата праці (водіїв, завідуючого гаражем, механіка, диспетчера та інших працівників гаража). По даній статті відображають також премії за економію палива, засобів при поточному ремонті та ін. При цьому оплату праці вантажників у витрати автотранспорту не включають, а відносять на відповідні рахунки матеріальних цінностей;
- відрахування на соціальні заходи;
- паливо і мастильні матеріали;
- автомобільні шини;
- амортизація основних засобів (автомобілі, гараж, автостоянка тощо);
- поточний ремонт основних засобів (автомобілів, приміщення й обладнання гаража та ін.);
- ремонт і заміна автогуми, в складі якої відображають витрати на вулканізацію автогуми та інші роботи по ремонту, а також вартість нової або відновленої автогуми замість використаної;



- інші прямі витрати (охорона праці й техніка безпеки, вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, послуги допоміжних виробництв та інші, не враховані у вищезгаданих статтях витрати);
- загальновиробничі витрати;

Фактичну суму загальновиробничих витрат транспортних підприємств щомісячно розподіляють між:

- основним виробництвом із 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.

Залежно від видів виконуваних перевезень (робіт, послуг), технічного оснащення рухового складу та інших умов загальновиробничі витрати, віднесені до основного виробництва, розподіляють між видами перевезень за одним із таких методів:

- пропорційно до заробітної плати основних працівників;
- відповідно до питомої ваги планової суми загальновиробничих витрат у загальній сумі планової собівартості окремих видів перевезень;
- на 1 гривну фактичних доходів за окремими видами перевезень;
- пропорційно до суми витрат за іншими калькуляційними статтями;
- пропорційно до наявної кількості автомобілів на АТП.

Облік і калькулювання фактичної собівартості перевезень на транспортних підприємствах здійснюють із використанням одного із методів: простого, позамовного, нормативного.

Для калькулювання собівартості послуг сільськогосподарським підприємствам суми витрат ділять на кількість тонно/кілометрів, якщо вантажні автомобілі працюють відрядно за 1 тонну перевезеного вантажу,

або на кількість автомобіле-годин для вантажних автомобілів, що працюють за погодинним тарифом.

Важливим в діяльності АТП є 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. Тому підприємства автотранспорту, які займаються перевезенням вантажів, у своїй діяльності використовують вільні ціни й тарифи.

АТП також вільні у виборі форми розрахунків за надані послуги (роботи): бартер, розрахунки із застосуванням векселів; передоплата та інші.

Відповідно до ст. 4 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996 – XIV реалізується принцип «нарахування й відповідності доходів і витрат». Це означає, що доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх здійснення. Визначення доходу передбачає їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визначається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо достовірно може бути оцінено результат цієї операції. Відповідно до П(С)БО 15 Дохід (п.10) - результат операції з надання послуг - може бути достовірно оцінено за наявності всіх таких умов:

- можливість достовірної оцінки доходу;
- імовірність економічних вигод від надання послуг;
- можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг і необхідних для їх завершення.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів отриманих або належних до отримання. Визначення справедливої вартості ідентифікованих активів і зобов'язань здійснюється відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств».

Доходи від надання послуг та виконання робіт сільськогосподарським товаровиробникам та іншим замовникам АТП відображає на рахунку 70 «Доходи від реалізації», субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» і на рахунку 71 «Інший операційний дохід».

За кредитом субрахунка 703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

На субрахунку 703 а АТП відображаються податкові зобов'язання, інші передбачені законодавством податки, суми зборів за погашену цінність вантажу при перевезеннях з відповідальність автогосподарства й виконання допоміжних операцій.

Штрафи, пеня й неустойки (за простій автомобілів з вини замовників у пунктах навантаження й розвантаження понад встановлені норми часу і в гаражі; за пробіг автомобіля, спричинений перевезенням, що не відбулося внаслідок пред'явлення до перевезення вантажу, не передбаченого замовленням або призначеного в інший пункт тощо), які визначені замовником або щодо яких отримано рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, обліковуються на рахунку 71 «Інший операційний дохід», субрахунок 715 «Отримані штрафи, пеня, неустойки».

Суми, які відшкодовуються автогосподарству за пробіг автомобіля до місця роботи і назад, обліковуються на рахунку 71, субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

За кредитом субрахунків 715 і 719 відображаються збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належні до сплати до бюджету суми непрямих податків, якщо останні сплачуються, а також списання на рахунок 79 субрахунок 791.

Кореспонденції рахунків з обліку витрат і доходів АТП по наданню одноразових послуг сільськогосподарських товаровиробникам наведено в таблиці 3.3.2.1.

АТП сплачують податки і збори, які значно впливають на фінансовий результат його діяльності. До таких податків першочергово – відноситься податок із власників автотранспорту. Ставки податку диференційовані до об'єму циліндрів двигунів.

Таблиця 3.3.5. Облік витрат і доходів АТП

№	Зміст господарської операції	Кореспонденції рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списано вартість витраченого пального	803	203
		23	803
2.	Нараховано заробітну плату водію	811	661
3.	Здійснено нарахування єдиного соціального внеску	821	651
		822	
		823	
		824	
4.	Віднесено нарахування заробітної плати та нарахувань на неї на витрати виробництва	23	811 821 – 824
5.	Витрати на надання послуги списано на собівартість реалізації	903	23
6.	Нараховано доходи за перевезення вантажів	361	703
7.	Нараховано вирахування з доходів податкове зобов'язання з ПДВ	703	641
		(704)	643
8.	Відображено господарські операції на фінансові результати: собівартість реалізації послуг дохід вирахування з доходу	791	903
		703	791
		704	791
9.	Отримано оплату від замовника	311	361

Нарахування податку з власників транспортних засобів відображається кореспонденціями рахунків: перша – дебет 84 «Інші операційні витрати» - кредит 6414 «Розрахунки за податками» і друга – дебет 92 «Адміністративні витрати» і кредит рахунка 84.

АТП ведуть облік витрат і доходів інших виконуваних робіт і послуг: міжнародних перевезень, облік експедиційних послуг. Експедиційні послуги можуть надаватись АТП також і сільськогосподарським

товаровиробникам. Особливості їх обліку розглядаються в практичній частині навчального посібника.

### **3.4 Облік робіт та використання машинно-тракторного парку**

Машинно-тракторний парк є важливою складовою матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств. Її зміцнення та поліпшення використання наявної техніки набувають нині особливої актуальності.

Розширення машинно-тракторного парку закономірно викликає й певне збільшення витрат, пов'язаних із його експлуатацією й утриманням.

У сільськогосподарських підприємствах тракторами виконують як сільськогосподарські, так і транспортні роботи. Причому значну частину їх – одними й тими ж самими тракторами. Машинно-тракторний парк може використовуватись як такий, що є власністю сільськогосподарського підприємства, так і належить підприємству – постачальнику даних послуг.

Всі витрати на утримання та експлуатацію машинно-тракторного парку на сільськогосподарських підприємствах облічують на одному аналітичному рахунку 9161 «Витрати по утриманню тракторів». При виконанні сільськогосподарських робіт, включаючи транспортні роботи в рослинництві, на витрати машинно-тракторного парку не відносять оплату праці з відрахуваннями трактористів-машиністів, причіплювачів, а також вартість витраченого палива і мастильних матеріалів. Такі витрати відносять прямо на відповідні роботи та культури.

Отже, по дебету аналітичного рахунка до рахунка 9161 протягом року відображають оплату праці, встановлені нарахування на неї та вартість палива і мастильних матеріалів лише на транспортних роботах тракторів, а також амортизацію, вартість з ремонту і технічного обслуговування, послуг інших виробництв, інші витрати в цілому по машинно-тракторному парку незалежно від видів робіт.

Узагальненою обліковою одиницею всіх виконаних машинно-тракторним парком робіт є умовний еталонний гектар. Цей показник розраховують на основі нормо-змін, для чого кількість виконаних нормо-змін по кожному трактору множать на його змінний еталонний виробіток. Останній визначають, виходячи з установлених коефіцієнтів перерахунку фізичних тракторів за марками в умовні еталонні як співвідношення їх годинного виробітку, помноженого на тривалість зміни в годинах при виконанні певної роботи.

Усі сільськогосподарські й транспортні роботи, виконані машинно-тракторним парком, повинні бути виражені в еталонних гектарах.

По кредиту згаданого аналітичного рахунка протягом року відображають транспортні роботи тракторів, які в плановій їх оцінці відносять на споживачів. Обліковою одиницею цих робіт є тонно-кілометри. Дані роботи також перераховують в еталонні гектари.

Основними первинними документами, в яких відображають роботу тракторів і найважливіші витрати по їх використанню, є: на сільськогосподарських роботах - Обліковий лист тракториста-машиніста, на транспортних - Дорожній лист трактора. В них по кожній роботі показують фактично виконаний обсяг у натурі (на транспортних роботах - перевезено тонн вантажів і виконано тонно-кілометрів) й у перерахунку в еталонні гектари, а також суму нарахованої оплати праці трактористу й причіплювачу та витрати палива за нормою і фактично.

Дані кожного із зазначених документів записують у Нагромаджувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку, в якій для кожного тракториста відводять окрему сторінку.

Оскільки тракторист протягом місяця може виконувати як сільськогосподарські й транспортні роботи, нараховану оплату праці й фактично витрачене паливо потрібно віднести на різні аналітичні рахунки. У зв'язку з цим необхідно в Нагромаджувальній відомості окремо групувати дані за вказаними видами робіт, щоб уникнути в подальшому трудомістких

вибірок. Для цього нараховану оплату праці й витрачене паливо у відомості відображають дробом. У чисельнику записують оплату праці та витрачене паливо на сільськогосподарських роботах, а в знаменнику - на транспортних.

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

Облік витрат на утримання сільськогосподарської техніки ведуть протягом року на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". Аналітичні рахунки відкривають в розріз: видів машин (трактори, зернові комбайни, спеціальні комбайни, ґрунтообробні, посівні машини тощо). До складу витрат відносять оплату праці працівників, що займаються обслуговуванням конкретних машин (без оплати праці трактористів, які працюють на цих машинах), амортизацію, витрати на ремонт тощо. В кінці року ці витрати відносять на окремі об'єкти витрат прямо (по спеціальних машинах) або розподіляють пропорційно обсягу виконаних робіт у фізичних обсягах, а по тракторах – в умовних еталонних гектарах (між сільськогосподарськими, транспортними та будівельними роботами).

На підприємствах-постачальниках послуг машинно-тракторного парку облік витрат з його утримання ведеться на рахунку 23 «Виробництво» на окремому аналітичному рахунку.

По дебету витрати облічують за визначеними нормативними актами елементами і статтями витрат, а по кредиту здійснюють списання витрат в дебет рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

За виконані роботи підприємство – постачальник послуг нараховує доходи: дебет рахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями», кредит рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». Суми до оплати

визначають за договірною вартістю (цінами за одиницю виконуваних робіт машинно-тракторним парком).

Одночасно нараховуються податкові зобов'язання: дебет рахунка 704 «Вирахування з доходів» кредит рахунків 643 «Податкові зобов'язання» або 6412 «Розрахунки з бюджетом по податку на додану вартість». До рахунка 641 «Розрахунки за податками» відкривають субрахунки: 6411 «Розрахунки з бюджетом по податку на прибутки», 6412 «Розрахунки з бюджетом по ПДВ» і 6413 «Розрахунки з бюджетом по податку з доходів фізичних осіб».

Фінансовий результат від такої діяльності підприємство – виконавець послуг машинно-тракторного парку визначає по рахунку 791 «Результат основної діяльності» після записів господарських операцій (табл. 3.4.1).

Таблиця 3.4.1. Кореспонденції рахунків з формування та визначення фінансового результату від реалізації послуг машинно-тракторного парку

№	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списується собівартість реалізованих послуг	791	901
2.	Відносяться доходи на фінансові результати	703	791
3.	Відображаються вирахування з доходів на фінансові результати	791	704
4.	Визначається фінансовий результат (прибуток)	791	441

Одержані послуги машинно-тракторного парку від сторонніх організацій сільськогосподарські підприємства обліковують також на субрахунку 9161.

Послідовність обліку витрат по субрахунку 9161 аналітичний рахунок "Витрати по утриманню тракторів на сільськогосподарських підприємствах відображена на рис. 3.4.1.

У кінці року загальні витрати щодо використання машинно-тракторного парку (крім оплати праці та вартості палива на транспортні роботи тракторів), облічені на аналітичному рахунку рахунка 9161, розподіляють окремо по кожній статті між сільськогосподарськими і транспортними роботами пропорційно до їхнього обсягу в еталонних гектарах. Складають калькуляцію собівартості 1 еталонного гектара (табл.



3.4.2.). Ту частину загальних витрат машинно-тракторного парку, що припадає на сільськогосподарські роботи, розподіляють по кожній статті окремо між сільськогосподарськими культурами пропорційно до встановленої бази.

Після розрахунку частини витрат машинно-тракторного парку, яка підлягає списанню на транспортні роботи тракторів (табл. 3.4.3) складають кореспонденцію рахунків - дебет рахунків 91611 (аналітичний рахунок "Витрати по утриманню машинно-тракторного парку на сільськогосподарських роботах) та 91612 (аналітичний рахунок Витрати по утриманню машинно- тракторного парку на транспортних роботах) і кредит рахунка 9161 "Витрати по утриманню тракторів". Останній після відповідних записів закривається.

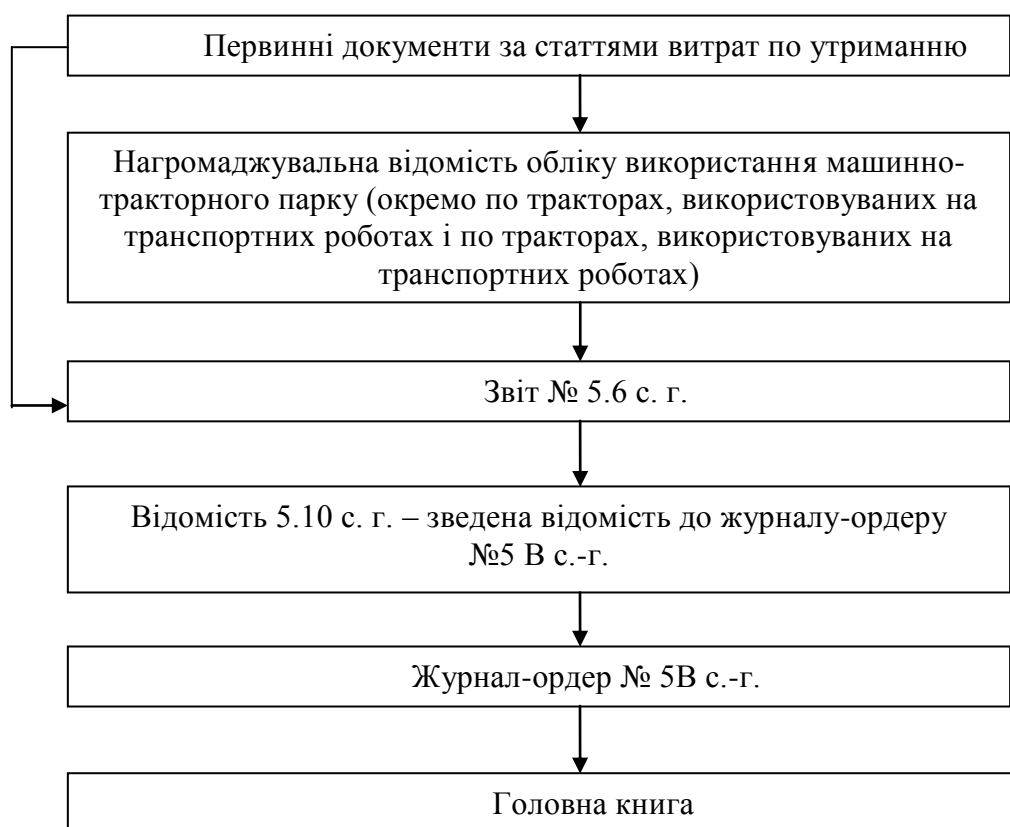


Рис. 3.4.1 Послідовність обліку витрат по машинно-тракторному парку

Таблиця 3.4.2 Калькуляція собівартості еталонного гектара

№	Назва показників	Кількість	Фактичні
---	------------------	-----------	----------

п/п		еталонних гектарів	витрати, грн.
1.	Обсяг робіт і витрати на експлуатацію тракторів, зайнятих на тракторних роботах		
2.	Виконано транспортних робіт тракторами для допоміжних виробництв, вартість яких не підлягає користуванню		
3.	Разом (рядок 1 мінус рядок 2)		
4.	Собівартість одного еталонного га		

Одночасно складають відомості розподілу послуг транспортних робіт тракторів (табл. 2.4.4) та списання витрат по утриманню машинно-тракторного парку на сільськогосподарських роботах (табл. 3.4.5). В результаті проведених розрахунків, записів господарських операцій по розподілу витрат за об'єктами обліку основного виробництва субрахунок 9161 закривається.

Таблиця 3.4.3. Розрахунок визначення частини витрат машинно-тракторного парку, яка підлягає списанню на транспортні роботи тракторів за 20\_\_ рік

№ п/п	Назва показників	Одиниця виміру	Обсяг робіт і витрати		Припадає на роботи	
			всього	на 1 га	сільськогосподарські	транспортні
1.	Обсяг виконаних робіт	еталонні га				
2.	Витрати на утримання основних засобів	грн.				
3.	Роботи та послуги					
4.	Витрати на ремонт необоротних активів					
5.						
6.	Інші витрати					
	Разом					

“\_\_” \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. Бухгалтер \_\_\_\_\_

Таблиця 3.4.4. Відомість розподілу послуг транспортних робіт тракторів для тваринництва

№ п/п	Галузі виробництва і об'єкти калькуляції	Обсяг вантажоперевезень в еталонних гектарах	Вартість наданих послуг, грн.	№ кореспондуючого рахунку
1.	Тваринництво Основне стало ВРХ			
2.	Худоба на вирощуванні і відгодівлі			

3.	Свині			
4.	Вівці			
5.				
6.				

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_ р. Бухгалтер \_\_\_\_\_

Таблиця 3.4.5. Розрахунок та відомість списання витрат по тракторах на об'єкти рослинництва

№ п/п	Об'єкти калькуляції	Еталонних га	Витрати, грн., за статтями витрат				Разом
	Витрати всього						
	В розрахунку на 1 га						
	Відносяться на:						
1.	Озимі культури						
2.	Кукурудза на зерно						
3.	Соняшник						
4.	Овочі						
5.	Сади зерняткові						
6.	Сади кісткові						
	Всього						

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_ р. Бухгалтер \_\_\_\_\_

Впровадження розглянутої методики калькулювання собівартості послуг сприятиме контролю віднесення витрат на споживачів та покращенню використання машинно-тракторного парку.

### 3.5. Облік витрат і доходів інших видів аграрного сервісу

Одним з найбільш важливих видів аграрного сервісу є **енергетичний сервіс**, пов'язаний з електрифікацією та автоматизацією аграрного виробництва та надання виробничих послуг, пов'язаних з виконанням спеціальних робіт у зазначеній сфері.

Облік витрат **енергетичного сервісу** здійснюють на рахунку 23 «Виробництво», аналітичні рахунки об'єднують у відповідні групи:

- технічна експлуатація устаткування;
- монтажні роботи;
- пусконаладжувальні та контрольно-вимірювальні роботи;
- інші роботи.

До першої групи відносять роботи, пов'язані з експлуатацією електротехнічного і теплотехнічного устаткування та засобів диспетчерського зв'язку, а також з поточного і капітального ремонту.

До другої групи відносять монтаж транспортних підстанцій, електроустаткування споживачів електроенергії, додаткових внутрішнього господарських електромереж.

До третьої групи відносять витрати на роботи, які здійснює енергопостачальник після завершення монтажних робіт і встановлення устаткування щодо випробування їх в експлуатації.

До четвертої групи включають витрати, пов'язані з внутрішньо - господарськими потребами (виготовлення власними силами приладів і агрегатів, їх ремонт і витрати на експлуатацію).

Аналітичні рахунки відкривають окремо щодо експлуатації електромережі (за дільницями), транспортних підстанцій та іншого устаткування, а також щодо надання послуг і забезпечення електроенергією (за встановленою вартістю), ремонту електромереж та іншого обладнання по кожному підприємству – споживачу електроенергії.

Аналітичний облік витрат по електропостачанню ведуть за такими статтями:

1. Витрати на оплату праці;
2. Відрахування на соціальні заходи;
3. Паливо;
4. Роботи і послуги;
5. Витрати на утримання основних засобів;
6. Інші витрати.

У першій статті витрат відображають основну і додаткову оплату праці електромонтерів, машиністів, механіків, мотористів, кочегарів та інших осіб, що обслуговують електроустаткування й лінії електропередач на території підприємства. Підставою для обліку оплати праці робітників електропостачання є Табель обліку робочого часу.

На основі сум заробітку здійснюють нарахування на заробітну плату єдиного соціального внеску.

По третій статті враховують вартість використаного на роботу електродвигунів палива - нафтопродуктів чи вугілля. Списують ці матеріали на підставі лімітно-забірних карт на одержання зі складу палива і мастильних матеріалів або накладних.

У складі четвертої статті показують вартість робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями та іншими допоміжними виробництвами.

У п'ятій статті відображають суми нарахованої амортизації й витрат на поточний ремонт основних засобів електростанцій, внутрішньогосподарських ліній, трансформаторів підстанцій. Витрати на поточний ремонт враховують на підставі відомості розподілу послуг ремонтної майстерні, рахунків підрядчиків, які виконували ремонт, або первинних документів (наряди на відрядні роботи, накладні), за якими оформляють проведення ремонту силами окремої бригади.

До шостої статті витрат по електропостачанню належать інші витрати на утримання електростанцій і внутрішньогосподарських ліній електропередач, знос малоцінних та швидкозношуваних предметів, витрати на техніку безпеки та охорону праці.

Основним первинним документом для отримання оплати за відпущену електроенергію сільськогосподарським товаровиробникам є рахунки (повідомлення на оплату), які встановлюють для оплати за встановленими тарифами на електроенергію, яка відпускається державними енергосистемами та електростанціями для сільськогосподарських підприємств.

Обліковою одиницею в електропостачанні є кіловат-година. Загальну кількість виробленої й використаної електроенергії у кіловат-годинах визначають за показаннями електровимірювальних приладів. При відсутності останніх витрати електроенергії на виробничі потреби розраховують за потужністю електрогенератора та обліковими даними про

кількість годин роботи, а витрати електроенергії на освітлювальні цілі - виходячи з кількості й потужності світлових точок та годин їх використання за певний період.

Щомісяця розраховують фактичну собівартість електроенергії. Для цього всі витрати на електропостачання (утримання електростанції, витрати на утримання ліній електропередачі) ділять на загальну кількість кіловат-годин електроенергії, за винятком спожитої самою електростанцією, а також її втрат у лініях електропередачі. За фактичною собівартістю спожитої електроенергії щомісяця відносять у дебет рахунків споживачів виходячи з її кількості відпущеної кожному з них. Калькуляційною одиницею виступає 10 кВт/год.

Основним первинним документом для виконання робіт з електрифікації виробничих процесів є замовлення підприємств, які обслуговує держенерго. У замовленнях зазначають види допоміжних робіт, їх обсяги, строки виконання, умови розрахунків. На основі замовлень бригаді, що обслуговує дану ділянку, відпускають необхідні матеріали за лімітно-забірними картками.

Витрати на утримання і експлуатацію устаткування, які неможливо віднести на конкретний об'єкт обліку, розподіляють за обраною методикою.

Підприємства – замовники здійснюють оплату виконаних робіт на основі рахунків на оплату з підтверджуючими документами про прийняття замовником виконаних робіт.

Моментом реалізації робіт і наданих послуг у енергопідприємствах вважають момент вручення замовникам рахунків на їх оплату.

Сільськогосподарські товаровиробники одержують також послуги підприємств **газо-, водо-, теплопостачання і водовідведення**. Підприємства - постачальники визначають собівартість послуг з газо-, водо-, теплопостачання і водовідведення. Собівартість таких послуг – це сукупність витрат, виражених у грошовій оцінці, які понесені підприємством на певному етапі здійснення господарської діяльності

(виробництво, транспортування, постачання газу, теплової енергії, холодної та гарячої води, реалізація послуг водовідведення тощо).

**У газопостачанні** витрати облічують за статтями: оплата праці слюсарів та іншого персоналу, зайнятого газопостачанням, відрахування до соціальних фондів, вартість газу, одержаного як із газопроводу, так і в балонах, амортизація та ремонт будівель, споруд, обладнання, інші витрати.

Обліковою і калькуляційною одиницею в газопостачанні є 1 куб. метр. У підприємствах, де використовується лише скраплений (балонний) газ, розраховується собівартість 1 кілограма газу.

Для розрахунку фактичної собівартості 1 куб. метра газу необхідно витрати на газопостачання, включаючи вартість придбаного газу, поділити на його кількість і за цією оцінкою надані послуги відносити на споживачів відповідно кількості відпущеного кожному з них газу.

**У водопостачанні** визначається собівартість 1 куб. метра води, добутої власною водокачкою і одержаної зі сторони. Для цього витрати на водопостачання (витрати на утримання водокачки, вартість води, одержаної зі сторони, витрати на утримання внутрігосподарської водорозподільної мережі тощо) діляться на загальну кількість використаної води. Щомісяця собівартість її відноситься на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них.

Облік використаної води за споживачами ведуть у спеціальному журналі, підсумки якого використовують для визначення фактичної собівартості 1 куб. метра води та вартості послуг водопостачання споживачам.

**Витрати у теплопостачанні** обліковують за статтями: оплата праці працівників теплопостачання, відрахування до соціальних фондів, вартість тепла, одержаного зі сторони, витрати на утримання власної котельні - вартість палива, електроенергії, одержаної води зі сторони, витрати по утриманню власних артезіанських свердловин, амортизація приміщення котельні, витрати на ремонт споруд, обладнання, передавальної мережі та інші витрати.

Облік витрат здійснюється на поставі відповідних первинних документів за статтями витрат, відпуск теплоенергії споживачам обліковується на підставі лічильників у Журналі обліку відпущеної теплоенергії споживачам. Калькуляційною одиницею є 10 ГКал теплоенергії.

Собівартість 10 ГКал теплоенергії визначається діленням суми витрат на виробництво, придбання та передачу споживачам теплоенергії на її загальну кількість без врахування енергії, що використана на власні потреби котельні, та втрат її в мережі. Собівартість теплоенергії відноситься щомісяця на користувачів виходячи з її кількості, спожитої кожним з них.

З 1 травня 2009 р. набули чинності три спільні накази Держкомітету України з питань регуляторної політики та підприємства і Міністерства з питань житлово-комунального господарства України, а з 26.06.2009 р. ще один – четвертий, зокрема:

**Ліцензійні умови** провадження господарської діяльності з виробництва теплової енергії (крім теплової енергії, що виробляється на теплоелектроцентралях, когенераційних установках та установках з використання нетрадиційних або поновлюваних джерел енергії) від 30.12.2008 р. № 167/417;

**Ліцензійні умови** провадження господарської діяльності з транспортування теплової енергії магістральними та місцевими (розподільчими) тепловими мережами від 30.12.2008 р. № 168/418;

**Ліцензійні умови** провадження господарської діяльності з постачання теплової енергії від 30.12.2008 р. № 169/419;

**Наказ** Державного комітету України з питань регуляторної політики та підприємництва. Міністерства з питань житлово-комунального господарства України «Про затвердження Порядку контролю за додержанням Ліцензійних умов провадження господарської діяльності з виробництва теплової енергії (крім певних видів господарської діяльності у



сфері теплопостачання, якщо тепла енергія виробляється на теплоелектроцентралях, когенераційних установках та установках з використанням нетрадиційних або поновлюваних джерел енергії), транспортування теплової енергії магістральними та місцевими (розподільчими) мережами, постачання теплової енергії» від 05.05.2009 р. №85/121.

Відповідно до цих нормативних актів підприємства теплопостачання мають вести окремий бухгалтерський облік з виробництва, транспортування, постачання теплової енергії та інших видів діяльності, а також надавати органу ліцензування на запит і під час проведення контрольних перевірок фінансову (бухгалтерську) звітність окремо за кожним ліцензійним видом діяльності. Крім того, зміни в ліцензійних умовах суб'єктів господарської діяльності у сфері теплопостачання потребують формування тарифів за ліцензійними видами діяльності, тобто на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії.

У зв'язку з такими змінами в нормативній базі щодо підприємств теплопостачання виникла актуальна проблема діяльності: суб'єкти господарювання повинні змінювати систему обліку і фінансової звітності у зв'язку з тим, що щорічно може проводитися перевірка дотримання вимог Ліцензійних умов. Вирішення даної проблеми може іти в напрямку: суб'єкти господарювання будуть кожний індивідуально в Наказі про облікову політику передбачати організацію ведення обліку за ліцензійними видами діяльності – відкривати окремі аналітичні рахунки для обліку витрат на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії. Необхідно також напрацювати методичні рекомендації по галузі щодо ведення бухгалтерського обліку підприємствами теплопостачання згідно вимог Ліцензійних умов.

Відпуск послуг здійснюється за тарифами регульованими державою.

Регульований тариф на послугу газо-, водо-, теплопостачання, водовідведення – це вартість одиниці послуги (1 м<sup>3</sup> реалізованої питної

води, 1 м<sup>3</sup> стічних вод, 1 Гкал теплової енергії) визначеної кількості та відповідної якості, розрахованої на основі економічно обґрунтованих планових витрат з урахуванням планового прибутку та податку на додану вартість. Тариф – це ціна за одиницю комунальної послуги, яка реалізується споживачам і яка в реальності може бути меншою за її фактичну собівартість.

Згідно нормативних документів – ліцензійних умов – у теплопостачанні передбачається встановлювати тарифи окремо на виробництво, транспортування та постачання теплової енергії. Нормативні документи виставили вимоги щодо ведення окремого бухгалтерського обліку та формування тарифів, передбачається окремий облік витрат, доходів і фінансових результатів на кожній стадії технологічного процесу виробництва від інших видів діяльності.

На даному етапі розвитку економіки України у розглядуваних видах сервісу фактична собівартість послуги розраховується за методикою ціноутворення та за даними бухгалтерського обліку, виникають розбіжності в собівартості, які повинні бути усунені шляхом внесення змін до порядку формування тарифів на послуги водо-, теплопостачання та водовідведення. Визначена до оплати сума за тарифами є доходом від операційної діяльності підприємств – постачальників газо-, водо-, теплопостачання та водовідведення, відображається по кредиту рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг» і відноситься як оплата споживачами на рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками». Фінансовий результат діяльності кожного розглянутого підприємства агросервісу визначається за передбаченою нормативними документами методикою.

Сільськогосподарські товаровиробники отримують **державну підтримку виробництва продукції рослинництва і тваринництва**. Фінансування з державного бюджету сільськогосподарських товаровиробників здійснюється за бюджетними програмами, які охоплюють всі напрями діяльності аграрних підприємств. Основну суму складає

підтримка аграрних підприємств у вирощуванні продукції рослинництва і тваринництва.

Касове виконання державного бюджету в умовах функціонування державної казначейської системи проводиться органами Державної казначейської служби шляхом фінансування та проведення платежів розпорядників коштів. Фінансування здійснюється в розмірі асигнувань передбачених розпорядниками коштів. Бюджетні кошти зараховуються на єдиний казначейський рахунок державного бюджету. Головним розпорядником бюджетних коштів для сільського господарства є Міністерство аграрної політики та продовольства України.

Головне управління Державної казначейської служби одержує від Міністерства фінансів затверджений розподіл доходів і видатків державного бюджету після прийняття та опублікування в пресі Закону про Державний бюджет.

Головні розпорядники коштів здійснюють фінансування нижчестоящих установ, підприємств на основі затверджених кошторисів доходів і видатків. Обсяги коштів та асигнування, які виділяються з державного бюджету вони одержують від Міністерства фінансів. Визначена сума асигнування бюджетних коштів розподіляється між підвідомчими установами за адміністративними територіями та складається зведений кошторис доходів і видатків.

Фінансування розпорядників бюджетних коштів здійснюється за підрозділами бюджетної класифікації. Фінансування бюджетних установ та організацій проводиться територіальними органами Державної казначейської служби. Вони здійснюють витрати державного бюджету в межах одержаних від вищестоящего органу Державної казначейської служби коштів.

Облік витрат визначається на основі реєстрів проведення витрат. Проводять звірку розподілу коштів державного бюджету за територіями в розрізі підвідомчих установ бюджетної класифікації із доведеними лімітами

асигнувань та кошторисами доходів і видатків з урахуванням залишків невикористаних асигнувань.

На підставі перевіреного розподілу коштів територіальні органи Державної казначейської служби складають у двох примірниках реєстри на здійснення видатків на відповідній території, один з яких передається відділу обліку лімітів видатків і контролю за виконанням кошторисів. Останній складають у двох примірниках для підготовки розпорядження на перерахування коштів. Розпорядження перевіряється відділом бухгалтерського обліку і звітності, затверджується начальником територіального органу Державної казначейської служби та передається операційно-контрольному відділу для здійснення перерахувань коштів територіальним органам Державної казначейської служби.

Облік бюджетних коштів за розпорядниками коштів в операційному відділі управління – відділі бухгалтерського обліку і звітності – ведеться на особових картках. Останні відкриваються для кожного реєстраційного рахунка який ведеться для обліку видатків розпорядників коштів органам Державної казначейської служби. В картці накопичується інформація про виділені бюджетні кошти, їх використання та залишок. Облік бюджетного фінансування здійснюється за кодами бюджетної класифікації.

Перерахування коштів бюджету проводиться з єдиного казначейського рахунка платіжним дорученням, яке подається до уповноваженого банку у вигляді електронних розрахункових документів каналами зв'язку в системі «клієнт банк».

При фінансуванні розпорядників коштів через територіальні органи Державної казначейської служби в уповноважених установах банків закриваються поточні бюджетні рахунки, а розпорядникам коштів відкривають реєстраційні рахунки.

Нормативними документами визначено правове регулювання фінансування державної підтримки сільськогосподарського виробництва.

На рис. 3.5.1. відображено послідовність правового регулювання фінансування державної підтримки сільськогосподарського виробництва.

Бюджетні кошти розподіляються Міністерством аграрної політики та продовольства України, головними управліннями агропромислового розвитку облдержадміністрації та управліннями агропромислового розвитку райдержадміністрацій пропорційно до сум, затверджених у планах асигнувань на відповідний період.

Для прийняття рішення щодо надання підтримки управління агропромислового розвитку райдержадміністрації утворюють комісії, до складу яких включаються начальник управління (голова комісії), представник районного фінансового управління, органу державної контрольно-ревізійної служби, державної податкової інспекції. Комісії перевіряють документальне оформлення права на фінансування виробництва продукції рослинництва і тваринництва. Це забезпечує своєчасність та якість складання документів на отримання фінансової підтримки.



Рис. 3.5.1. Схема послідовності правового регулювання фінансування державної підтримки сільськогосподарського виробництва

Для отримання бюджетної підтримки виробництва продукції рослинництва і тваринництва сільськогосподарським товаровиробникам визначені переліки документів, які вони повинні подати у визначені строки районному управлінню агропромислового розвитку. Наприклад, для отримання державної підтримки на розвиток виробництва продукції рослинництва сільгосппідприємства подають на розгляд районної комісії такі документи:

- звернення про виділення бюджетних коштів з визначенням напрямків їх використання;
- копію довідки про включення до Єдиного державного реєстру підприємств і організацій України;
- звіт про фінансові результати за попередній рік згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»;
- довідку Центру державного земельного кадастру щодо наявної площі земель сільськогосподарського призначення, які знаходяться у власності, постійному користуванні чи оренді, та/або довідку органу, який зареєстрував договір оренди земельної частки (паю);
- довідки відповідних органів державної податкової служби та Пенсійного фонду України щодо відсутності (наявності) заборгованості з податкових зобов'язань та платежів до Пенсійного фонду, а також письмове зобов'язання сільгосппідприємства повернути у місячний строк до бюджету отримані бюджетні кошти у разі встановлення контрольними органами факту їх незаконного одержання та/або нецільового використання (у разі неповернення коштів у зазначений строк нараховується пеня у розмірі 120 відсотків річних облікової ставки Національного банку України за кожний день прострочення).

При цьому в разі виявлення зазначених фактів такому сільгосппідприємству припиняється надання будь-якої державної підтримки протягом цього та трьох наступних бюджетних періодів.

Копії поданих документів мають бути завірені в установленому порядку.

Бюджетні кошти не надаються підприємствам, що визнані банкрутами, проти яких порушено справу про банкрутство, що перебувають у стадії ліквідації або мають прострочену більше як півроку заборгованість перед державним і місцевими бюджетами (податкові платежі, позички) та Пенсійним фондом України.

Визначені також переліки необхідних документів, які повинні надати юридичні та фізичні особи для отримання дотацій на розвиток тваринництва.

Документальне оформлення права підприємств на отримання фінансової підтримки сприяє цільовому використанню державного фінансування, здійсненню контролю використання коштів державної підтримки.

Послідовність документального оформлення отримання підприємствами фінансової підтримки виробництва сільськогосподарської продукції на прикладі продукції рослинництва наведено на рис. 3.5.2.



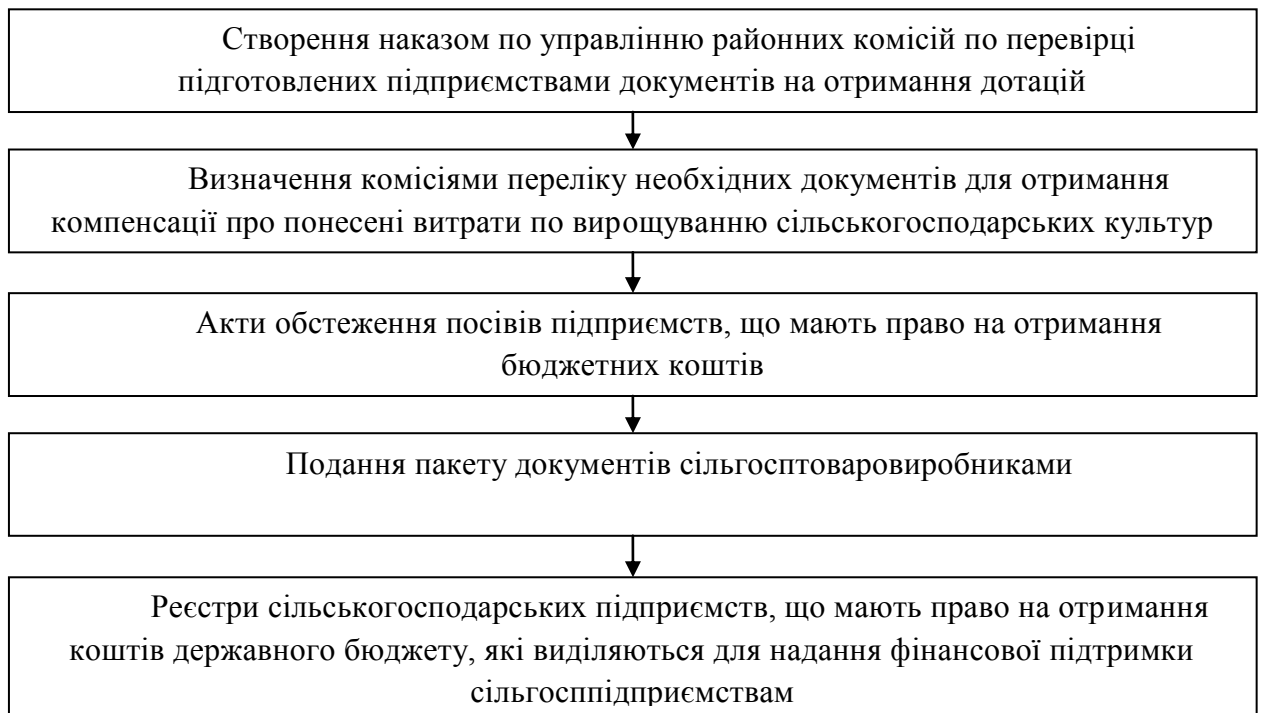


Рис. 3.5.2. Послідовність документального оформлення отримання підприємствами фінансової підтримки виробництва продукції рослинництва

На рис. 3.5.2 простежуються також функціональні обов'язки комісій. Комісія до 1 травня поточного року розглядає подані документи, перевіряє правильність документального права на фінансування за певною програмою та приймає рішення про включення товаровиробників до реєстру сільгоспідприємств, що мають право на отримання фінансової підтримки з Державного бюджету. Звернення, що надходять від сільгоспідприємств для отримання підтримки, розглядаються комісією в порядку черговості надходження та реєструються у журналі обліку оформленому в установленому порядку. Перевірка забезпечує своєчасність та якість складання документів на отримання фінансової підтримки.

Комісія в межах доведеного до району обсягу бюджетних коштів визначає усереднений показник підтримки на 1 га сільгоспугідь по району пропорційно до наявної площі сільгоспугідь станом на 1 січня відповідного року в сільгоспідприємствах, по яких прийнято рішення про включення їх до реєстру. На підставі усередненого показника комісія визначає суму

підтримки по кожному сільгосппідприємству та вносить їх до реєстру (форма 3.5.1.).

Форма 3.5.1. Реєстр сільгосппідприємств району, що мають право на отримання фінансової підтримки державного бюджету

Порядковий номер	Найменування сільгосп-підприємства	Код згідно з ЄДРПОУ	Площа сільгоспугідь, га	Сума фінансової підтримки, тис.грн.

Порядок використання коштів Державного бюджету України для надання фінансової підтримки агропромисловим підприємствам, що знаходяться в особливо складних кліматичних умовах, визначає механізм використання коштів, передбачених Міністерством аграрної політики та продовольства України у Державному бюджеті за спеціальною бюджетною програмою КПКВ. Підтримка таким підприємствам надається незалежно від організаційно-правової форми і форми власності, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції і розміщені на визначених постановою Кабінету міністрів територіях.

Документи, подані сільгосппідприємствами, реєстри та журнал обліку зберігаються протягом трьох років в управліннях агропромислового розвитку райдержадміністрації. Останні протягом п'яти робочих днів після завершення роботи комісії на підставі реєстрів подають районним відділенням Державної казначейської служби України розподіл асигнувань у розрізі сільгосппідприємств – одержувачів бюджетних коштів. Перерахування бюджетних коштів проводиться відповідно до Порядку обслуговування Державного бюджету за видатками, затвердженого наказом Державного казначейства України від 25.05.2004р. № 89.

Головні управління агропромислового розвитку облдержадміністрацій за узагальненими показниками на основі звітів управлінь агропромислового розвитку райдержадміністрацій щоквартально подають до Міністерства аграрної політики та продовольства України звіт про кількість сільгосппідприємств, яким надано підтримку, її обсяги та напрями

використання коштів. Форма звіту передбачена. Наприклад, наводиться форма Звіту про використання коштів Державного бюджету, які виділяються для надання фінансової підтримки сільгосппідприємствам, що знаходяться в особливо складних кліматичних умовах (табл. 3.5.1)

Таблиця 3.5.1.

Звіт

Головного управління АПР облдержадміністрації про використання коштів державного бюджету, які виділяються для надання фінансової підтримки сільгосппідприємствам, що знаходяться в особливо складних кліматичних умовах

№ п/п	Кількість сільгосппідприємств, яким надано підтримку	Закуплено											
		Мінеральні добрива		Засоби захисту рослин		Насіння		Запасні частини для сільгосптехніки		Регулятори росту рослин		Паливно-мастильні матеріали	
		тонн	грн	л(кг)	грн	тонн	грн	шт.	грн	л(кг)	грн	л	грн

Мінагрополітики щоквартально подає Міністерству фінансів узагальнену інформацію щодо кількості сільгосппідприємств, яким надано підтримку, її обсягів та напрямі використання бюджетних коштів.

Фінансування державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників здійснює фінансово-кредитний відділ районних управлінь агропромислового розвитку як бюджетних організацій. Бухгалтерський облік у них ведеться за планом рахунків для бюджетних організацій. На основі затвердженого плану рахунків районне управління АПР складає робочий план рахунків. Використовувані рахунки робочого плану рахунків для здійснення діяльності районного управління наведені в табл. 3.5.2.

Таблиця 3.5.2. Робочий план рахунків районного управління агропромислового розвитку

Синтетичні рахунки		Субрахунки	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
10	Основні засоби	103	Машини та обладнання

		104	Транспортні засоби
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	221	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації
23	Матеріали і продукти харчування	234	Господарські матеріали і канцелярське приладдя
		235	Паливно-мастильні матеріали
		238	Запасні частини до машин і обладнання
30	Каса	301	Каса в національній валюті
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки на видатки установи
32	Рахунки в казначействі	321	Реєстраційний рахунок
		322	Особові рахунки
		324	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку сум за дорученнями
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті
36	Рахунки з іншими дебіторами	361	Розрахунки в порядку планових платежів
		362	Розрахунки з підзвітними особами
		364	Розрахунки з іншими дебіторами
		365	Розрахунки з сільгосп підприємствами по державній підтримці
40	Фонд у необоротних активах	401	Фонд у необоротних активах за їх видами
41	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	411	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах за їх видами
63	Розрахунки за виконані роботи	631	Розрахунки з постачальниками та підрядчиками
		633	Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з не бюджетних коштів
64	Розрахунки із податків та платежів	641	Розрахунки за платежами і податками в бюджет
65	Розрахунки із страхування	651	Розрахунки з пенсійного забезпечення
		652	Розрахунки із соціального страхування
		653	Розрахунки із страхування на випадок безробіття
65	Розрахунки із страхування від нещасних випадків	654	Розрахунки із страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки із заробітної плати
		668	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
67	Розрахунки за іншими операціями і кредиторами	671	Розрахунки з депонентами
		673	Розрахунки за коштами одержаними на видатки за дорученнями
		675	Розрахунки з іншими кредиторами
70	Доходи загального фонду	701	Асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи
		702	Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та інші заходи
		704	Асигнування з державного бюджету бюджетної підтримки

			сільгосптоваровиробників
71	Доходи спеціального фонду	713 715	Доходи за іншими коштами Доходи спрямовані на покриття дефіциту загального фонду
80	Видатки із загального фонду	801 802 804	Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи Видатки з державного бюджету на державну підтримку сільгосптоваровиробників
81	Видатки спеціального фонду	813	Видатки за іншими коштами

Документальне оформлення права підприємств на отримання фінансової підтримки сприяє цільовому використанню державного фінансування, здійсненню контролю використання коштів державної підтримки. Забезпечення послідовності обліку зобов'язань та фінансових зобов'язань передбачає дотримання передбачених термінів отримання фінансової підтримки сільгосптоваровиробників.

Одержані асигнування з бюджету за загальним фондом фінансово-кредитний відділ управління агропромислового розвитку відображає в Книзі обліку асигнувань та прийнятих зобов'язань і картках аналітичного обліку отриманих асигнувань. На основі інформації книги та карток аналітичного обліку фінансово-кредитний відділ складає Реєстр зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на суму отриманих зобов'язань, Реєстр фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів на суму фінансових зобов'язань на певну дату та Реєстр платіжних доручень розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів для проведення перерахувань державної підтримки конкретним підприємствам. Взаємозв'язок реєстрів та платіжних доручень наведено на схемі рис. 3.5.3.



Рис. 3.5.3. Взаємозв'язок реєстрів та платіжних доручень в районному фінансово-кредитному відділі.

Загальна сума по реєстру зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів дорівнює частковим сумах по реєстрах фінансових зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. Реєстри зобов'язань розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів підкріплюються Реєстрами платіжних доручень розпорядників (одержувачів) бюджетних коштів. В останніх вказується назва одержувача – конкретні сільськогосподарські підприємства, МФО та рахунок одержувача і сума по кожному підприємству. Відображені в реєстрах суми бюджетних коштів на виробництво продукції рослинництва і тваринництва, а також на виконання інших програм підтримки сільськогосподарського товаровиробника підкріплюються відповідними документами. Органи Державної казначейської служби звіряють подані розпорядником реєстри зобов'язань і підтверджуючі документи на предмет відповідності даних, включених до реєстру, та перевіряють наявність залишків невикористаних асигнувань за відповідними кодами функціональної та економічної класифікації видатків. Забезпечення наведеної на схемі 3.5.3 послідовності обліку зобов'язань та фінансових зобов'язань передбачає дотримання передбачених термінів отримання фінансової підтримки сільгосптоваровиробників.

Одержане бюджетне фінансування за кодами економічної класифікації видатків загального фонду облічується в картці аналітичного

обліку отриманих асигнувань (форма № 294-А) та в багатографній картці (форма № 283). В останній відображаються господарські операції за кореспондуючими рахунками по дебету і кредиту рахунка 70 «Доходи загального фонду». Багатографна картка призначена для обліку наявності бюджетного асигнування з державного бюджету на видатки установи та інші заходи на початок року, одержаного фінансування та інші операції, що відображають збільшення доходів загального фонду за місяць та їх використання. Для відображення господарських операцій з обліку коштів загального фонду з метою проведення записів у Головну книгу складається Накопичувальна відомість руху грошових коштів загального фонду в органах Державного казначейства – меморіальний ордер № 2 на підставі виписок банку. Інформація накопичується по дебету та кредиту субрахунка 321 за кореспондуючими рахунками, підсумки меморіального ордера № 2 за місяць по кредиту субрахунка 321 переносяться в головну книгу.

Касові видатки за субрахунком 321 здійснюються за кодами економічної класифікації та облічуються в картці аналітичного обліку касових видатків, а фактичні видатки коштів загального фонду – в картці аналітичного обліку фактичних видатків. Облік видатків проводиться за кодами економічної класифікації видатків. Картки аналітичного обліку касових і фактичних видатків загального фонду використовуються для контролю бюджетних асигнувань за кодами економічної класифікації видатків, визначення залишку асигнувань – за кодами економічної класифікації видатків та здійснених видатків, а також для складання звітності.

Облік коштів бюджетного фінансування на підтримку сільгосптоваровиробників фінансово-кредитний відділ здійснює на рахунку 322 «Особовий рахунок по бюджетній підтримці». Одержане бюджетне фінансування відображається по дебету рахунка 332 і кредиту рахунка 704

«Асигнування з державного бюджету бюджетної підтримки сільгосптоваровиробників».

Про відкриті асигнування на виконання програми загального фонду відповідно до кошторису розпорядника бюджетних коштів районного управління агропромислового розвитку банк, що обслуговує управління, видає управлінню виписку з рахунка з урахуванням КЕКВ про суми одержаного фінансування. У виписці вказується залишок коштів фінансування на рахунку та суми фінансування за кодами рахунків – одержувачів бюджетної підтримки в рахунок компенсації сільгосптоваровиробникам на отримання дотацій за посів відповідної культури. Суми дотацій визначають комісії на основі проведених обстежень понесених витрат.

Фінансово-кредитний відділ для проведення оплати дотацій виписує платіжні доручення кожному сільгоспвиробнику, що має право на отримання дотацій. Платіжні доручення виступають як документ для підкріплення одержуваних з бюджету дотацій і одночасно нарахування кредиторської заборгованості управління конкретному сільгосптоваровиробнику та документом для проведення оплати – погашення кредиторської заборгованості.

До виписки з рахунку додається реєстр документів, в якому відображається підтвердження асигнувань з бюджету по кожному сільгосппідприємству та здійснення йому оплати. Підставою є платіжні доручення.

Контрольні функції по використанню бюджетної підтримки здійснює також банк, в якому відкритий рахунок 322 певного районного відділення агропромислового розвитку. Для обліку коштів по рахунку 322 фінансово-кредитний відділ використовує меморіальний ордер № 2 та форму № 381 – авт., бюджет при автоматизованому веденні бухгалтерського обліку. Облік одержаного фінансування по рахунку 322 здійснюється за напрямками



(кодами) програмної класифікації видатків. За цими кодами здійснюється перерахування з рахунка 322 сільгосп підприємствам.

Облік руху коштів по рахунку 322 здійснюється за напрямками одержаного асигнування з бюджету: по догляду за молодими садами, дотації по рослинництву, тваринництву, зрошувальних роботах, для оплати по кредитах та надання дотацій підприємствам, що знаходяться в особливо складних кліматичних умовах. У меморіальному ордері № 2 вказуються одержані асигнування з бюджету, плата коштами окремих програм фінансування та невикористані грошові кошти на початок місяці на окрему програмну ціль.

Послідовність записів господарських операцій по рахунку 322, яка використовується в районному управлінні наведена на рис. 3.5.4.



Рис. 3.5.4. Облік грошових коштів по рахунку 322

Облік розрахунків з сільгосптоваровиробниками за надані їм компенсації за відповідною програмою управління здійснює на рахунку 365 «Розрахунки з іншими дебіторами». Для ведення аналітичного обліку по розрахунках з кожним таким підприємством управління використовує меморіальний ордер № 4 Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими дебіторами. Вона складається в розрізі кодів економічної класифікації видатків по кожній даті отримання фінансування державної підтримки та проведення перерахувань дотацій кожному сільгосптоваровиробнику, що має право на їх отримання. На основі первинних документів з обліку розрахунків по державній підтримці в

системі автоматизованої форми обліку складається оборотно-сальдова відомість по рахунку 365 по розрахунках з конкретними сільгосп підприємствами.

Нарахування бюджетної підтримки сільгосп підприємствам відображаються по дебету рахунку 804 «Видатки з державного бюджету на державну підтримку сільгосптоваровиробників» і кредиту рахунку 365. Оплата підприємствам кредиторської заборгованості по бюджетній підтримці відображається по дебету рахунку 365 і кредиту рахунку 322.

Вважаємо за доцільне для обліку розрахунків з сільгосп підприємствами по бюджетному фінансуванню використовувати рахунок 675 «Розрахунки з іншими кредиторами», а не рахунок 365. Облік операцій по рахунку 675 ведеться в меморіальному ордері № 6. Накопичувальна відомість за розрахунками з іншими кредиторами, яка побудована подібно до меморіального ордера № 4. Послідовність записів у меморіальному ордері № 6 по рахунку 675 стосовно розрахунків по державній підтримці з сільгосп підприємствами наведено на рис. 3.5.5.

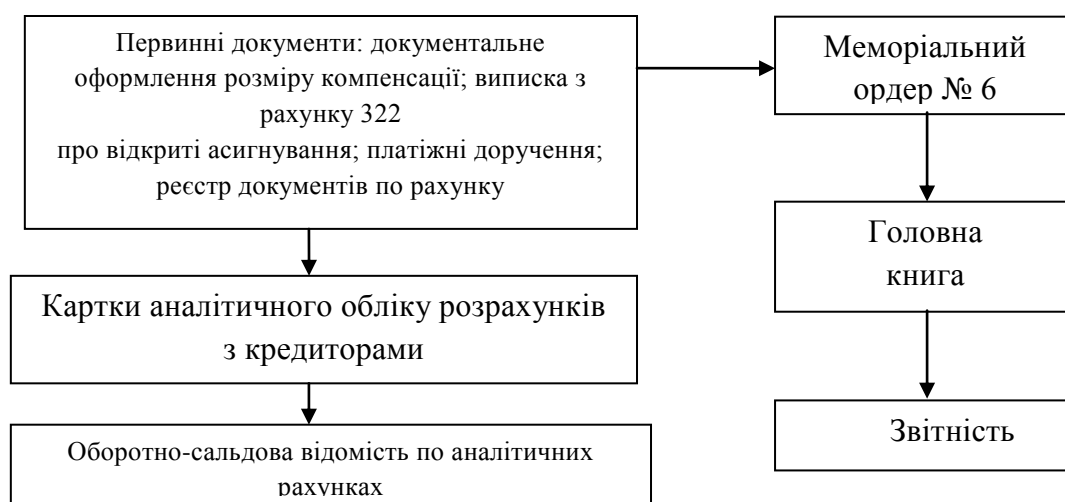


Рис. 3.5.5. Облік розрахунків з сільгосп підприємствами з бюджетної підтримки

Розглянутий облік надходження та використання коштів державної підтримки в районному управлінні агропромислового розвитку відповідає вимогам контролю їх цільового одержання та використання.

Методологія, організація та техніка бухгалтерського обліку в бюджетних установах України на нинішньому етапі законодавчо регульовані і спрямовані на розробку інструктивних матеріалів та вдосконалення обліку. Впровадження з 01.01.2013р. прийнятих П(С)БО для бюджетних організацій на виконання стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007-2015 роки сприятимуть адаптації переходу бухгалтерського обліку в бюджетних установах до вимог міжнародних стандартів.

#### **4.Облік витрат і калькулювання собівартості продукції в переробній промисловості**

Облік витрат на виробництво по економічних елементах і калькуляційних статтях

До промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції відносять:

виробництво комбікормів (кормових сумішок, добавок, гранул, брикетів, трав'яного борошна, іншої продукції);

виробництво борошна, крупи, дрібного зерна та інших продуктів переробки зерна;

первинна обробка льону та луб'яних культур (переробка соломи на тресту, трести - на волокно);

переробка овочів, фруктів і картоплі (виробництво консервів, соків, швидкозамороженої продукції, овочів солених, квашених, і маринованих, сухих фруктів, овочів, картоплі та іншої харчової продукції);

переробка олійних культур (виробництво олії, шротів, жмиху);

виноробні виробництва (виготовлення вина, виноматеріалів, соків та ін.);

забійне виробництво (виробництво м'яса, напівфабрикатів, ковбасних виробів, шкур кроликів, звірів, каракульських ягнят);

виробництво молочної продукції (виготовлення масла, сирів, цільномолочної продукції та ін.);

інші виробництва (утилізація відходів, сушка перопухової сировини, виробництво вітамінно-трав'яного борошна та ін.).

Методологічні основи класифікації витрат у переробній промисловості подано у П(С)БО 16 «Витрати» і Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості із змінами та доповненнями, затверджених наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373.

Промислові виробництва випускають різноманітну продукцію, застосовуючи відповідні технології, що обумовлює використання різних об'єктів і методів обліку. Вибір їх підприємство здійснює самостійно.

Об'єктом обліку витрат промислових виробництв є кожне окреме виробництво. Разом з тим у ряді виробництв випускається різноманітна продукція, технології виробництва якої значно різняться. Тому для обґрунтованого визначення витрат на виробництво доцільно застосовувати пряме віднесення витрат за умови виробництва продукції на різних технологічних лініях (як, наприклад, у консервному виробництві). Таким чином, об'єкти, як і методи обліку витрат промислового виробництва, визначаються його технологічними особливостями. Вихід продукції промислових виробництв оформляють накладними, відомостями випуску продукції або актами затвердженої форми. Проте в кожному документі про вихід продукції повинні бути вказані кількість переробленої сировини та норми виходу продукції. Будь-яке відхилення від норм виходу готової продукції в бік зменшення повинне бути ретельно проаналізоване і після з'ясування причин, які призвели до втрат, мають бути відшкодовані підприємству винними особами.

Витрати на виробництво продукції класифікуються за економічними елементами і статтями витрат. За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі і непрямі. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат останні поділяються на умовно-перемінні і умовно постійні. Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) поділяються за календарними періодами.

Економічні елементи обліку витрат в переробній промисловості визначені П(С)БО 16 «Витрати». До них відносяться:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;

– інші оперативні витрати.

Кожний елемент витрат має свій зміст і складові.

У плануванні і бухгалтерському обліку переробних підприємств визначені склад витрат, які включаються у собівартість продукції переробки, склад загальновиробничих витрат та склад витрат, які не відносяться на собівартість виробленої і реалізованої продукції і покриваються за рахунок інших джерел.

Здійснюється також групування витрат за статтями калькуляції. Калькуляція – це обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та послуг, а також заготівельної собівартості матеріальних цінностей та засобів виробництва за елементами витрат. Розрізняють такі види калькуляції: планові, кошторисні, нормативні та звітні. Калькуляції складаються на кожному підприємстві за встановленим переліком статей витрат. Розрізняють калькуляції собівартості: цехову, виробничу, повну, галузеву.

Облік витрат промислових підприємств доцільно вести за такими статтями.

Основними статтями витрат у переробній промисловості виступають: сировина і матеріали; куповані комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх організацій; повернені відходи; паливо і енергія на технологічні цілі; основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників; відрахування до соціальних фондів; відрахування на підготовку і освоєння виробництва; витрати на утримання і експлуатацію обладнання; цехові витрати; відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристосувань цільового призначення й інші спеціальні витрати; втрати від технічного неминучого браку; інші виробничі витрати; позавиробничі витрати; супутня продукція (вираховується).

У ряді галузей з переробки сільськогосподарської продукції номенклатура статей витрат має свої особливості.

*За статтею «Витрати на оплату праці»* відображають основну і додаткову праці працівників, безпосередньо зайнятих оплати у технологічному процесі по переробці продукції, виготовленню виробів тощо. Підставою для нарахування оплати праці є первинні документи: таблиць обліку робочого часу (форма № 64), наряд на відрядну роботу (форма № 70 а), який складають окремо на кожний вид робіт у промислових виробництвах.

*За статтею «Відрахування на соціальні заходи»* показують нарахування єдиного соціального внеску.

*За статтею «Паливо та мастильні матеріали»* відображають вартість палива та мастил, використаних при проведенні у технологічних операцій (варіння, обсмаження, нагрівання, сушіння тощо).

*За статтею «Сировина та матеріали»* включають вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції, а саме:

- у цехах по виробництву кормів – вартість зерна, зерно-суміші, трав'яного борошна, жому, кормових дріжджів, сухого перегону, м'ясокісткового та рибного борошна, мінеральної сировини, мікродобавок та інших компонентів;

- на млині, крупорушці - вартість зерна;

- на олійниці - вартість насіння соняшника;

- у разі первинної обробки льону та продукції інших луб'яних культур  
- вартість соломки, трести;

- у цехах по переробці овочів, фруктів та картоплі - вартість овочів, фруктів і картоплі, бобових, спецій, консервантів та інших продуктів;

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

- у цехах забою худоби - вартість худоби, птиці, звірів, кролів, каракульських ягнят;

- у підрозділах по переробці молока - вартість молока, молочних продуктів, цукру, ваніліну та інших продуктів;

- на пилорамі - вартість деревини;

- у цегельному виробництві - вартість глини, піску тощо;

- у столярних майстернях - вартість дощок і деревини.

Сільськогосподарська продукція власного виробництва, яка використовується як сировина в підсобних промислових виробництвах, якщо вони не виділені на самостійний баланс, включається до витрат по собівартості. Проте з метою об'єктивної оцінки ефективності переробки продукції при аналізі сировину доцільно оцінювати за цінами реалізації.

Вартість використаних сировини та матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо не можуть бути використані за прямим призначенням.

«Повернені відходи» - це відходи, які споживаються самим підприємством для виготовлення продукції основного, допоміжного або побічного виробництва і реалізуються на сторону. Це забраковані переробкою фрукти і овочі, їх обрізки, гичка, стрижні початків кукурудзи, вичавки, кісточки і насіння плодів, ягід тощо.

Вартість повернених відходів віднімають від загальних витрат по статті «Сировина і матеріали» таким чином: по повній ціні вихідної сировини і матеріалів, якщо відходи реалізують для використання як кондиційну сировину або повноцінний матеріал; по зниженій ціні, якщо їх неможливо використати як кондиційну сировину; по оптовій ціні або можливій ціні реалізації на сировину; по встановлених цінах на відходи (крім витрат на їх збирання, обробку, упакування і транспортування, якщо їх можна використати як кінцеві відходи).

По статті «Витрати на підготовку і освоєння виробництва» обліковують витрати, пов'язані з освоєнням нових підприємств, виробництв, цехів і агрегатів (пускові витрати), і витрати на підготовку і



освоєння виробництва нових видів продукції та нових технологічних процесів.

До складу пускових входять: витрати на розробку проектно-кошторисної документації, включаючи заробітну плату і витрати на утримання персоналу, зайнятого пусконаладжувальними роботами і пробним випробуванням роботи обладнання; вартість сировини і матеріалів, енергії, спецодягу; основних засобів у період пуску нових виробництв; вартість послуг підрядних організацій; інші витрати.

На витрати пускового періоду складають кошторис, який затверджує вищестояща організація. Порядок списання і сплати витрат встановлюють за нормативними строками освоєння виробничих потужностей.

Пускові витрати попередньо обліковують у складі рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів», а потім поступово включають у собівартість виготовленої продукції.

Витрати на освоєння нових видів виробів включають: вартість розробки технологічного процесу виготовлення нових виробів; суму заробітної плати, вартість сировини і матеріалів на виготовлення дослідних зразків або партій виробів; витрати на перепланування цехів, перестановку і налагодження обладнання; витрати на розробку і оформлення норм витрат праці, матеріалів, палива; витрати на випробування і перевірку нових видів продукції у споживачів та інші.

По статті «Витрати від технічно неминучого браку» відображають втрати від браку. Браком у виробництві вважають продукцію і напівфабрикати, що за своїми якостями не відповідають встановленим стандартам або технічним вимогам і не можуть бути використані за призначенням. Брак класифікують: за місцем виникнення – внутрішній (виявлений до відправки продукції покупцеві) і зовнішній (виявлений покупцем); за характером виявлених дефектів – виправний і невиправний; за причинами виникнення – внаслідок порушення технології виробництва, використання неякісних напівфабрикатів тощо.

Облік витрат від браку ведуть за відповідними статтями на окремому аналітичному рахунку до рахунка 23 «Виробництво».

Внутрішній брак, виявлений у процесі виробництва, оцінюють за цеховою собівартістю; на складі готової продукції – за виробничою собівартістю, включаючи витрати на етикетування і упакування; зовнішній невиправний брак – за виробничою собівартістю, включаючи витрати на заміну і транспортування забракованої продукції.

Остаточний невиправний брак оцінюють за фактичними витратами (без адміністративних витрат, зносу інструментів і пристроїв спеціального призначення, витрат на підготовку та освоєння виробництва). За цією вартістю його списують з кредиту рахунка 23 «Виробництво» - аналітичні рахунки з обліку витрат з переробки окремих видів сільськогосподарської продукції – на дебет аналітичного рахунка «Брак у виробництві» відкритого до рахунка 23. По кредиту аналітичного рахунка «Брак у виробництві» списують суми витрат по невиправному браку: вартість забракованої продукції по цінах можливого використання; суми, утримані з винних осіб (дебет рахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків») або присуджені арбітражем з постачальників за поставлену недоброякісну продукцію (рахунок 374 «Розрахунки за претензіями»).

*За статтею «Роботи та послуги»* відображають витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами. До цієї статті включають вартість послуг власного транспорту (автомобільного, тракторного), електро-, тепло-, водо- та газопостачання тощо. На об'єкти обліку промислових виробництв вартість послуг власних допоміжних виробництв відноситься в порядку їх розподілу, а послуги зі сторони - за рахунками та актами на приймання-здачу виконаних робіт. Цю статтю можна поділити на дві:

- а) роботи і послуги власних структур;
- б) роботи і послуги зі сторони.

*За статтею «Витрати на ремонт основних засобів»* відображають витрати, пов'язані з ремонтом основних засобів, що використовуються у відповідних виробництвах.

*За статтею «Амортизація основних засобів»* обліковують амортизаційні відрахування по будівлях, спорудах, машинах, устаткуванню та інших об'єктах основних засобів.

До статті «Інші виробничі витрати» відносять виплати по обов'язковому страхуванню майна підприємства, винагороди за винаходи і раціоналізаторські продукції, плату по відсотках за короткострокові позички банків, оплату по сертифікації продукції, витрати на відрядження за встановленими нормами, витрати на організований набір робітників, витрати на гарантійний ремонт і обслуговування, плату за оренду, знос по нематеріальних активах та інші.

У статті «Інші витрати» відображають знос спецодягу та спецвзуття, що їх видають працівникам промислових виробництв, платежі за обов'язкове страхування майна, витрати, пов'язані з використанням природної сировини, зокрема плата за воду, за розміщення відходів, викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище тощо.

До складу статті «Непродуктивні витрати» відноситься брак у виробництві, яким вважаються вироби, напівфабрикати, деталі, вузли та роботи, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням чи можуть бути використані лише після виправлення. Вартість браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він допущений. На витрати від браку списують вартість забракованої продукції, сировини і матеріалів, а також витрати по виправленню браку.

*За статтею «Загальновиробничі витрати»* відображають цехові, загальновиробничі витрати, які розподіляють між об'єктами обліку промислових виробництв. За базу для розподілу загальновиробничих витрат можна взяти години праці, заробітну плату, обсяг діяльності, прями

витрати тощо. Більш ефективним методом розподілу загальновиробничих витрат промислових підприємств є використання за базу розподілу прямих витрат за мінусом вартості використаної сировини на переробку.

До статті «Супутня продукція» включається вартість супутньої продукції, одержаної водночас з основним (цільовим) продуктом, тобто у єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю і призначена для подальшої переробки або відпуску стороннім підприємствам.

Супутня продукція самостійно не калькулюється. Її вартість вираховується за визначеними цінами (за відпускними цінами з урахуванням планової суми прибутку і витрат на реалізацію, за плановою собівартістю, за ціною можливого використання) із собівартості основної продукції.

До позавиробничих витрат відносять витрати на тару та купівельні матеріали, на доставку продукції на станцію відвантаження, комісійні збори та відрахування, на утримання приміщень для зберігання продукції в місцях її реалізації, на оплату праці продавців та інших працівників, зайнятих реалізацією продукції, інші витрати. Витрати розподіляють за видами реалізованої продукції та залишками товарів відвантажених пропорційно масі (обсяги) продукції або її собівартості.

Дані первинних документів про витрати по кожному промисловому виробництву групують у Журналі обліку робіт і витрат. Для обліку та контролю за витратами сировини і виходом готової продукції використовують також зведені документи. Так, на сепараторних пунктах, маслозаводах складають відомість переробки молока й молочних продуктів. У ній щодня на підставі первинних документів відображають надходження молока на переробку в фізичних одиницях і в перерахунку в жиродинаміці. У

другому розділі відомості показують по тих же показниках надходження продукції.

У цехах для забою птиці складають Звіт про переробку птиці та вихід продукції, в якому щодня на підставі актів про забій птиці відображають поголів'я і живу масу птиці, що надійшла для забою, а також вихід м'яса від забою (кількість голів, їхня маса) за категоріями, вихід іншої продукції, втрати. Все це забезпечує постійний контроль за виходом продукції й повнотою її оприбуткування.

В інших промислових виробництвах складають Звіт про переробку продукції. Він має два розділи: в першому показують кількість фактично використаної сировини, матеріалів і тари, а також витрати їх за нормами на фактичний вихід готової продукції, в другому - фактичний вихід готової продукції у фізичних та умовних одиницях.

Для узагальнення витрат і виходу продукції на підставі зведених та інших документів у кінці місяця складають Звіт по кожному промислового виробництва. Як витрати, так і вихід продукції в ньому наводяться у розрізі кореспондуючих рахунків. Підсумкові дані звіту записують у журнали-ордери або відображають у машинограмах. Нагромаджені дані про витрати та вихід продукції за рік по промислового виробництва є підставою для визначення фактичної собівартості кожного її виду.

Перед калькулюванням собівартості продукції підсобних виробництв важливо правильно провести інвентаризацію і оцінку незавершеного промислового виробництва. До незавершеного виробництва в промислових підприємствах відносять незакінчені і повністю не укомплектовані вироби, а також вузли і деталі, обробку і складання яких не закінчено. У виробництві соків до незавершеного виробництва відносять вартість закладених на витримку матеріалів (соків, сусла), у виробництві цегли-витрати на заготівлю глини, піску і вартість цегли-сирцю, які не були використані на випалювання цегли в поточному році. Незавершене промислове виробництво

у сільськогосподарських підприємствах оцінюють за фактичними витратами, включаючи частину накладних витрат, розподілених на це виробництво.

Інвентаризацію незавершеного виробництва в промислових підприємствах проводять після того, як усі закінчені вироби чи виготовлену продукцію, а також сировину, напівфабрикати, не потрібні в даний час для проведення виробничого процесу, здадуть на склад. Фактичні залишки сировини і матеріалів, не укомплектованих виробів тощо визначають перерахунком, зважуванням чи обміром і визначенням маси за допомогою паспортів із зазначенням об'єму цистерн, питомої ваги соків, суслу та іншої сировини. При цьому обов'язково проводять лабораторний аналіз на вміст цукрів, сухих речовин тощо. Якщо сировиною в незавершеному виробництві є суміш, то в інвентаризаційних списках зазначають як загальну масу суміші, так і масу її складових частин, яку визначають розрахунково.

Результати інвентаризації відображують у спеціальному акті.

## **4.2.Методи обліку витрат і обчислення собівартості продукції**

### **4.2.1. Характеристика рахунка «Виробництво» та методи обліку витрат**

Витрати основне виробництво промислових виробництв з переробки сільськогосподарської продукції обліковують на рахунку 23 «Виробництво».

По дебету рахунка відображають витрати, що складають собівартість основної продукції. По кредиту відображають собівартість готової продукції, вартість повернених на склади матеріальних цінностей, відходів, побічної продукції, браку. На рис. 3.2.1 наведено схему рахунка 23 «Виробництво» для промислових переробних підприємств.

Рахунок 23 «Виробництво»

Дебет	Кредит
Сальдо на початок звітнього періоду – витрати по незавершеному виробництву	Вартість повернених на склад матеріальних цінностей, відходів і
Виробничі витрати за звітний період	побічної продукції основного

Вартість витрат від браку у виробництві	виробництва Брак у виробництві (собівартість забракованих виробів і витрат по виправленню браку) Виробнича собівартість готової продукції основного виробництва
Оборот по дебету Сальдо – незавершене виробництво на кінець звітного періоду	Оборот по кредиту

Рис. 4.2.1. Схема рахунку 23 «Виробництво»

Виробнича собівартість готової продукції основного виробництва визначається таким розрахунком: до суми витрат по незавершеному виробництву, що відноситься до даного звітного періоду, додають виробничі витрати за звітний період та збитки від браку і віднімають вартість невикористаних засобів та вартість забракованих виробів і витрат по виправленню браку.

Методи обліку і калькуляції собівартості промислової переробленої продукції значною мірою визначається типом виробництва, особливостями технічного процесу, номенклатурою та періодичністю виготовлення продукції, організацією виробництва. Застосовують простий, позамовний, попередільний та нормативний методи обліку, а також «стандарт-кост» і «директ-костинг». Перспективним є метод обліку витрат і калькування собівартості продукції за видами діяльності, калькулювання собівартості на основі цін (цільове калькулювання) та інші. Економічна сутність кожного методу достатньо висвітлена в літературі з управлінського обліку та наукових статтях у періодичних виданнях.

Застосування певного методу обліку витрат по конкретному виробництву залежить не лише від технології та організації виробництва, а значною мірою і від його обсягу та призначення продукції. Наприклад, у багатьох підприємствах виробництво цегли має сезонний характер, а виготовлену продукцію використовують головним чином на власні потреби. При цьому цеглу-сирець не використовують як окрему закінчену продукцію. Тому в таких підприємствах облік витрат ведуть не по окремих переділах, а по виробництву в цілому.

У підсобних (промислових) виробництвах собівартість виробленої продукції визначається на умовах франко-склад.

Собівартість продукції підсобних виробництв, наприклад, підприємств з переробки насіння соняшнику, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, розраховується діленням витрат на переробку та вартості переробленої продукції за договірною ціною (без побічної продукції) на кількість одержаної основної продукції.

У разі переробки власної і давальницької сировини калькуляція собівартості продукції здійснюється в два етапи: спочатку обчислюється собівартість переробки одиниці сировини, для чого всі витрати на переробку (без вартості побічної продукції) ділять на кількість переробленої (власної та давальницької) сировини (переробка давальницької сировини розглядається як виконання робіт на сторону), а потім визначається собівартість власної готової продукції, для чого вартість сировини та суми витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості використаних відходів та побічної продукції за реалізаційними цінами) діляться на кількість власної готової продукції.

Кореспонденція рахунків з обліку виробництва продукції промислових переробних виробництв наведена в табл. 4.2.1.

Таблиця 4.2.1. Кореспонденція рахунків з обліку виробництва продукції промислових переробних виробництв

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Списано матеріальні цінності на виробництво продукції промислових переробних виробництв		
сировина і матеріали	23	231
нафтопродукти та інші види палива	23	203
будівельні матеріали	23	205
запасні матеріали	23	207
тварини з вирощування та відгодівлі, передані на забій	23	21
малоцінні та швидкозношувані предмети (спеціальний одяг, спеціальне взуття, засоби індивідуального захисту, інструменти тощо).	23	132, 22
готова продукція передана на переробку	23	26, 27
Списано вартість виконаних робіт і наданих послуг	23	23



промисловим переробним виробництвам іншими власними промисловими і допоміжними виробництвами (автомобільні перевезення, електроенергія, водопостачання тощо)		
Розподілено цехові витрати переробних промислових виробництв	23	23
Списано загальнопромислові витрати в порядку їх розподілу на промислові переробні виробництва	23	91
Нараховано підрядникам та іншим стороннім підприємствам і організаціям за виконані роботи і надані послуги для промислових переробних виробництв	23	63, 68
Нараховано оплату праці працівникам промислових переробних виробництв	23	661
Нараховано збір єдиного соціального внеску на оплату праці в промислових переробних підприємствах	23	65
Нараховано знос (амортизацію) по основних засобах, що використовуються в промислових переробних виробництвах	23	131
Створено резерв відпусток працівникам промислових переробних виробництв	23	47
Оприбуткована готова продукція від промислових переробних виробництв	26	23
Оприбутковані різні матеріальні цінності від промислових переробних виробництв, зворотні відходи	20, 22	23
Списано вартість виконаних робіт, наданих послуг промисловими переробними виробництвами на сторону	90	23
Списано втрати промислових переробних виробництв від стихійного лиха	99	23

Промислові переробні виробництва реалізують продукцію згідно з укладеними договорами. На їх основі у відділу збуту підприємства виписують накладні на відпуск і відвантаження продукції покупцям. Після відпуску (відвантаження) зі складу накладні передають у бухгалтерію для виписування розрахункових документів. До бухгалтерії надходять також квитанції транспортних накладних із зазначенням суми залізничного тарифу або водного фрахту. На основі цих документів у бухгалтерії виписують платіжні вимоги для оплати. Доходи промислових переробних підприємств обліковуються на рахунку 701 «Доход від реалізації готової продукції».

#### **4.2.2. Калькулювання собівартості продукції промислових переробних підприємств**

**Калькулювання собівартості продукції на плодоовоче-консервному виробництві.** Можуть бути створені цехи по переробці овочів і фруктів: консервування, соління, квашення, сушіння тощо. Витрати

обліковують окремо по кожному виду перероблюваної продукції - консервування яблук, консервування огірків, квашення капусти тощо. Особливості обліку в плодоовочепереробних підприємствах характеризуються переробкою різних видів сировини і виготовленням різних видів продукції з одного виду сировини. Облік витрат у таких виробництвах організують за нормативним методом. На основі нормативів визначають і розподіляють витрати за видами продукції. У витрати виробництва включають також вартість склотари, кришок для консервування тощо. Виготовлену продукцію оприбутковують в тисячах умовних банок (туб). За умовну банку таких видів продукції, як соки, повидла, консервовані соуси, пюре, паста приймають ємність масою 400 г. По інших видах консервів за умовну банку приймають ємність об'ємом 353 см<sup>3</sup>.

У плодоовочеконсервному виробництві розраховується собівартість кожного виду продукції. Для цього вартість перероблених овочів і фруктів (без вартості відходів за цінами можливого їх використання) та інших компонентів (оцту, спецій, солі), оплата праці, відрахування на соціальні заходи працівників прямо відносяться на відповідні види консервів. Витрати, які не можуть бути прямо віднесені на певний вид продукції (непрямі витрати), розподіляються між окремими її видами пропорційно кількості вироблених умовних банок.

Аналогічним чином розраховується собівартість продукції пункту соління, однак між видами продукції вартість компонентів (солі, спецій тощо) розподіляється за технологічними нормами, передбаченими рецептурою, а непрямі і витрати - пропорційно кількості виробленої продукції.

Непрямі витрати в сушильному виробництві розподіляються між видами продукції пропорційно центнеро-дням.

**Переробка і сортування продукції.** Витрати по сортуванню, переробці зерна, картоплі, коренеплодів, овочів та іншої продукції власного виробництва минулого року або купованої обліковують за дебетом

субрахунку 23 «Промислові виробництва», відкриваючі аналітичні рахунки на кожний вид продукції. У витрати відносять також вартість продукції, яка сортується або переробляється. Фактична собівартість продукції після переробки складається із вартості переробленої продукції плюс витрати по переробці, фасовці та упаковці, включаючи вартість паперу, етикеток та інших матеріалів, за мінусом вартості використовуваних відходів в оцінці за цінами можливого їх використання (по вмісту кормових одиниць і собівартості їх у коренеплодах або зеленій масі силосних культур, наявності повноцінного зерна тощо).

**В підприємствах та підрозділах по переробці і приготуванню кормів** розраховується собівартість кожного виду одержаної продукції (вітамінно-трав'яного борошна, комбікормів, гранульованих кормів, кормо-сумішей тощо). Для цього вартість переробленої маси і добавок відноситься прямо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються пропорційно масі переробленої сировини.

**Собівартість виробленої продукції млинів і крупорушок** включає в себе вартість переробленої сировини та витрати, пов'язані з її переробкою.

Для визначення собівартості кожного виду продукції (борошна, дерті) вартість переробленого зерна та інші прямі витрати відносяться безпосередньо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються між видами продукції пропорційно умовній кількості переробленої сировини. Для розрахунку використовується показник продуктивності млина у разі виготовлення конкретного виду продукції. Наприклад, якщо продуктивність млина при переробці зерна на дерть на 30 відсотків вища, ніж при його розмелюванні на борошно, то зерно, перероблене на борошно, перераховується в умовну продукцію із застосуванням коефіцієнта 10, а на дерть - 0,7. Такі коефіцієнти застосовують при переробці в млині продукції з різним призначенням її виходу. Якщо у млині переробляється тільки один вид продукції, то

визначається фактична собівартість 1 ц переробки та виходу продукції без використання коефіцієнтів.

Кореспонденції рахунків з обліку операцій по переробці сировини на давальницьких умовах наведені в табл. 4.2.2.

Таблиця 4.2.2. Облік операцій з переробки сировини на давальницьких умовах

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
<b>А. У виконавця</b>		
Оприбутковано давальницьку сировину, що надійшла для переробки	022	
Відображено витрати по переробці продукції	23	13,65,66
Списано собівартість робіт з переробки продукції	903	23
Нараховано оплату за роботи з переробки продукції	361	70
Відображено ПДВ	704	64
Надійшла оплата за переробку продукції	31	361
Списано вартість переробленої давальницької сировини		022
<b>В. У замовника</b>		
Передано сировину для переробки	206	201,27
Нараховано плату за роботи з переробки сировини	23	631
Відображено ПДВ	64	631
Списано вартість переробленої сировини	23	206
Оплачено за роботи з переробки сировини	631	31
Оприбутковано продукцію з переробки	26	23

Калькулювання собівартості продукції переробки по млинах здійснюється щомісячно і по цьому аналітичному рахунку не буває незавершеного виробництва. На великих млинах одержують борошно різних сортів. Для калькуляції його переводять по коефіцієнтах в умовну продукцію, яку і використовують для розподілу витрат по помелу між конкретними видами продукції.

**Олійне виробництво.** При переробці насіння олійних культур (соняшник, ріпак, коноплі, льон) витрати обліковують, як правило, на одному аналітичному рахунку. При значному обсязі переробки облік витрат організовують за культурами.

Для обчислення собівартості олії спочатку оцінюють макуху. Її оцінюють з врахуванням вмісту кормових одиниць і їх ціни або по цінах, що складаються на ринку. Від загальної суми витрат віднімають вартість макухи, а решту ділять на кількість кілограм одержаної олії, визначаючи таким способом собівартість одного кілограма олії.

**Калькулювання собівартості продукції комбікормових заводів.** На комбікормових заводах виробляють комбікорми для різних видів і груп тварин. Технологічний процес виробництва комбікормів впливає на використання первинної та зведеної документації з обліку надходження в переробку зерна, організації обліку витрат на виробництво комбікормів та їх реалізацію, а також організацію обліку по них. Послідовність технологічного процесу та його оформлення обліковою документацією зображено схематично (рис. 4.2.2.).

Одержане зерно на виробництво комбікормів реєструється в спеціальній книзі кількісно-якісного обліку зерна (табл. 4.2.3.). В ній відкривають аналітичні рахунки для кожного виду зерна, проставляють фактичну кількість зерна при зважуванні в момент його приймання. Записи в книгу здійснюють одночасно з прийманням зерна. У графах «центнеро-відсотки по вологості» і «центнеро-відсотки по сортності» відображають кількість центнеро-відсотків, розрахованих як результат множення маси на відсоток вологості або сортності. Використовуються ці показники для визначення середньозваженої якості по вологості та сортності за певний час.

Таблиця 4.2.3. Книга кількісно-якісного обліку зерна

Дата	докуме №	аналізу ло і кому	Вологіс ть %	Домішк и	Надійшло				Вибуло				Залишок			
					ість мішк ів.	маса, ц	Центнеро- відсотки	ість мішк маса, ц	Центнеро- відсотки	ість мішк ів. маса, ц	ка зав. складо м про взаємоз					

								ПО ВОЛОГОСТІ	ПО ДОМІШКАХ				ПО ВОЛОГОСТІ	ПО ДОМІШКАХ			

Інформація книги використовується для визначення норм природного убутку зерна при зачистці складів. В окремих випадках на завод поступає зерно підвищеної вологості, яке вимагає просушування на спеціальних машинах. На сушіння та очистку зерна виписують Акт на сортування та сушіння зерна, в якому видається завдання на сушіння та доочистку кожної партії зерна.

На основі розпорядження або Акта на очистку зерна здійснюють записи в книзі кількісно-якісного обліку зерна. Оприбуткування зерна, одержаного від виробників, проводиться на основі реєстрів-накладних, які складають щоденно. В реєстр записують кожну машину прийнятого зерна з його якісними показниками.

Для відправки сировини на виробництво комбикормів виписують вимогу-накладну на відпуск зі складу сировини в трьох екземплярах (один залишається у завідуючого лабораторією, другий -у завідуючого складом, третій - передається начальнику виробництва). В ній вказують номер складу, найменування сировини, масу (кг) за вимогою та відпущеного зерна, вологість (%), домішки (%), ціну та суму.

Облік матеріальних цінностей на складі організується по оперативно-сальдовому методу зі щоденним складанням завскладом Звіту про рух продуктів та матеріалів. У реєстрах-накладних по кожному підприємству-здавачу визначають залікову масу на основі прийнятої фізичної і дані реєстрів записують у нагромаджувальні відомості по надходженню зерна за видами і по кожному постачальнику окремо. Записи здійснюють щоденно протягом місяця, в кінці місяця визначають підсумки, які використовують для складання узагальнюючої відомості на прийняте зерно за видами

сировини від усіх постачальників для оприбуткування його по субрахунку 201 «Сировина та матеріали».

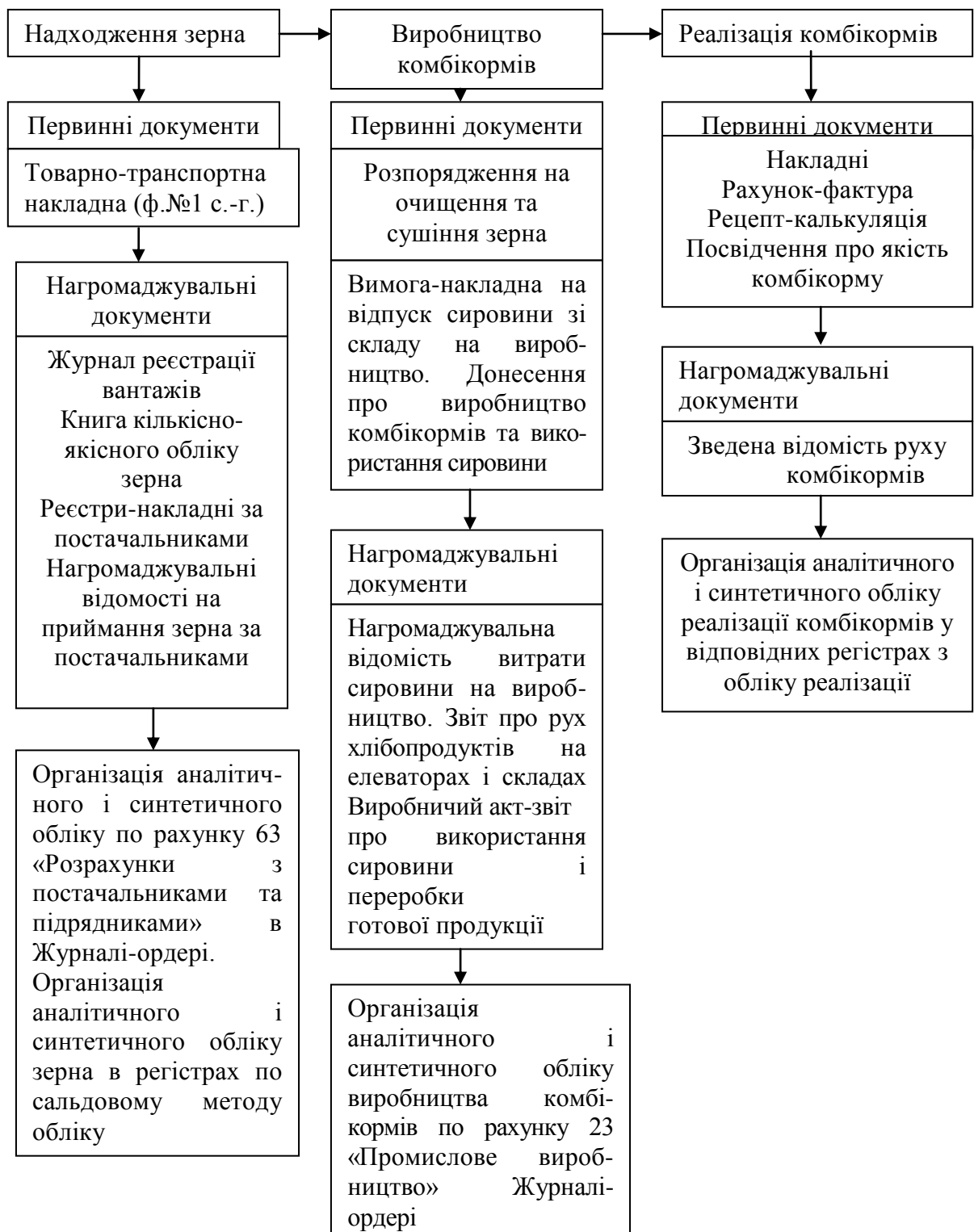


Рис. 4.2.2. Послідовність технологічного процесу та його документальне оформлення на комбікормовому заводі

До субрахунку 201 організують аналітичний облік: 2011 "Сировина", 2012 "Матеріали", 2013 "Відхилення від облікових цін", 2014 "Рефракції

по сільськогосподарських культурах". На аналітичному рахунку 2011 відображають давальче зерно від постачальників за його видами в кількісному та сумовому виразі. На аналітичному рахунку 2012 обліковують одержані від постачальників матеріальні цінності за видами, найменуваннями і сортами цінностей за єдиними цінами. Відхилення від них обліковують на аналітичному рахунку 2013, які щомісячно списують на виробництво комбікормів пропорційно вартості витрачених матеріалів. На аналітичному рахунку 2014 обліковують у вартісному виразі відхилення якості сільськогосподарської продукції від установлених кондицій. Суми рефракції записують на рахунок 2014 і вони є джерелом покриття витрат на доведення якості продукції до базисних кондицій.

Для комбікормового заводу характерним документом є Виробничий акт-звіт про використання сировини та виготовлення готової продукції. Він показує поточну звітність комбікормового заводу іншим підприємством. Складається акт-звіт на основі книги кількісно-сумового обліку матеріальних цінностей по складу.

Аналітичний облік витрат по рахунку 23 «Виробництво» ведеться в специфічному для таких підприємств реєстрі - Виробничому звіті для промислових підприємств - за прийнятою номенклатурою статей для комбікормових заводів. У реєстрі нагромаджується інформація за місяць та підсумком з початку року. Щомісячно визначається фактична собівартість виробництва комбікормів.

Кожний вид (рецепт) виготовлених комбікормів є самостійним об'єктом калькуляції. У зв'язку з цим на комбікормових заводах відкривають окремі аналітичні рахунки для відображення витрат по кожному виду (рецепту) виготовлених комбікормів. На такі рахунки протягом місяця прямо відносять лише вартість витраченої сировини і матеріалів: зернофуражу, мінеральних добавок, білково-вітамінних компонентів, преміксів. Решту витрат на виробництво комбікормів (заробітна плата з нарахуваннями, паливо та електроенергія на



технологічні цілі, водопостачання, амортизація, ремонт тощо) облічують у цілому по підприємству на аналітичному рахунку "Витрати на виробництво комбікормів". У кінці місяця витрати по кожній статті окремо, а також цехові витрати розподіляють між певними видами вироблених комбікормів пропорційно до їхньої умовної кількості - тонно-коєфіцієнтів. Для цього кількість вироблених комбікормів кожного виду в тоннах множать на встановлений для нього коєфіцієнт. Потім визначають суму витрат по кожній статті на тонно-коєфіцієнт, на основі чого їх розподіляють між окремими видами комбікормів. Таким чином, по кожному виду комбікормів (по всіх аналітичних рахунках) будуть відображені витрати, пов'язані з їх виробництвом.

На комбікормових заводах у кінці звітного періоду, як правило, незавершеного виробництва немає. Тому визначення собівартості комбікормів конкретного виду зводиться до ділення витрат на їх виробництво на кількість оприбуткованої продукції в тоннах. Оскільки вартість сировини у собівартості комбікормів становить понад 80 % усіх витрат і їх відносять на кожний вид продукції прямо, розподілу підлягають лише витрати на переробку (без вартості сировини).

Щоденно на заводі складають донесення про виробництво комбікормів та використання сировини, в якому вказують їх склад за найменуваннями для виготовлення кормів певного рецепту, норми витрат, залишок на кінець зміни, отримано за зміну і фактично витрачено в кількісному виразі. Документ підписує інженер-технолог, зав. лабораторією, майстер зміни.

Готовою продукцією виробництва на заводі є комбікорм, який обліковується на рахунку 26 "Готова продукція". Аналітичний облік по цьому рахунку ведеться за видами комбікормів: для великої рогатої худоби, для свиней, для птиці.

Відпуск комбікормів оформляють товарно-транспортною накладною. На кожен партію комбікормів лабораторія заводу видає Посвідчення про

його якість. В ньому по кожному виду комбікормів вказують склад рецепту, введені добавки, показники його якості.

При відпуску комбікормовий завод зобов'язаний вказати у товарно-транспортній накладній відпускну ціну за партіями комбікормів у відповідності із затвердженими рецептами. Комбікорми, вироблені із зернової та іншої сировини підприємств-учасників, не можуть бути передані іншим організаціям.

Підставою для визначення норм відпуску комбікормів є встановлені по договору з підприємствами-учасниками обсяги передачі давальницької сировини і виготовлення комбікорму в асортименті з врахуванням об'ємів введення незернових компонентів.

Для визначення відпускну ціни використовується спеціальний документ - Рецепт-калькуляція. Він складається на період виготовлення даного комбікорму.

Щомісячне визначення собівартості комбікормів по фактичних витратах скорочує обсяг облікової роботи по коригуванню планової собівартості до фактичної та покращує організацію розрахунків з юридичними та фізичними особами за реалізовані комбікорми.

Якщо комбікормовий завод працює як акціонерне товариство, то одержаний прибуток заводу у вигляді дивідендів на акції учасників розподіляється між учасниками постачальниками пропорційно кількості завезеного зерна в заліковій масі.

Висвітлена організація бухгалтерського обліку відповідає вимогам контролю за витратами на виробництво комбікормів і відображає його технологічні особливості.

**Калькулювання собівартості продукції пункту забою худоби і птиці.** Для обчислення собівартості продукцію забою тварин і птицю оцінюють за фактичною собівартістю. Розраховується фактична собівартість м'яса окремих видів тварин. Для цього до вартості тварин додаються витрати на забій і виключається вартість побічної продукції

(шкур, субпродуктів першої та другої категорії тощо) за встановленими цінами чи цінами можливої реалізації. Результат ділиться на кількість одержаного м'яса.

На птахозабійних цехах калькулюється собівартість 1 центнера охолодженого м'яса, Побічну продукцію (пух, пір'я, підкрилок, нестандартні тушки, субпродукти, кров, кишки) оцінюють за цінами можливої реалізації.

У разі переробки декількох видів птиці непрямі витрати птахозабійного цеху розподіляються з урахуванням продуктивності конвеєрної лінії для переробки окремих видів птиці шляхом розрахунку кількості умовних голів з використанням таких коефіцієнтів: дорослі кури і курчата - 1,0, качки - 2,0, індики і гуси -4,0. На конкретний вид продукції відносять безпосередньо вартість забитої птиці та використаних матеріалів.

Якщо на птахофабриці забивають птицю тільки одного виду, тушки якої розподіляють залежно від віку (наприклад, дорослі кури і курчата), то загальні витрати розподіляють пропорційно до фізичної кількості забитих голів.

При переробці птиці кількох видів витрати забійного цеху розподіляють пропорційно до умовних голів із використанням вищенаведених коефіцієнтів. При переробці птиці кількох видів на конкретну продукцію відносять вартість забитих голів, одержаної побічної продукції, тари, а розподіляють лише загальні витрати забійного цеху.

На підприємствах, де **забивають кролів**, одержують продукцію, що калькулюється: м'ясо і шкурки, а також побічну продукцію, яку оцінюють за цінами її можливої реалізації.

Для визначення собівартості продукції забою кролів (м'ясо і шкурки) всі витрати на забій, включаючи вартість забитих кролів за собівартістю (без вартості побічної продукції за цінами її можливої реалізації), розподіляються між цими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

**Виноробне виробництво.** У виноробному виробництві окремо обліковують виробництво виноматеріалів, сокоматеріалів, вина і соків. Відповідно до технологічних стадій виробництва облік ведуть у розрізі таких переділів: переробка винограду, плодів та ягід у процесі первинного виробництва (об'єкт калькуляції - необроблені виноматеріали і сокоматеріали); зберігання, догляд і технологічна обробка виноматеріалів і сокоматеріалів (об'єкт калькуляції - оброблені виноматеріали і сокоматеріали); виготовлення вакуум-сусла (об'єкт калькуляції - вакуум-сусло); багаторічна витримка виноматеріалів (об'єкт калькуляції - витримані виноматеріали); купажування виноматеріалів (об'єкт калькуляції - купажовані виноматеріали); розлив вина (об'єкт калькуляції - вино у пляшках або бочкового розливу).

По кожному переділу визначається собівартість продукції. При цьому у наступному переділі у витрати включають собівартість одержаної продукції з попереднього переділу плюс власні витрати даного переділу.

Побічна продукція оцінюється по цінах можливого використання (на корми тваринам) або реалізації і при калькуляції віднімається від загальної суми витрат.

**Собівартість продукції виноробного виробництва** визначається виділенням суми витрат на виготовлення продукції включаючи сировину і допоміжні матеріали, використані у виробництві (без вартості відходів за реалізаційними цінами) на кількість готової продукції. Непрямі витрати на виготовлення вина та виноматеріалів розподіляються між видами продукції пропорційно кількості, а при потребі враховується ще й тривалість її зберігання.

**Собівартість окремих видів продукції переробки молока** (вершки, сметана, масло, сир тощо) визначається діленням витрат на виробництво конкретного виду продукції на її масу. При цьому з загальної суми витрат виключається вартість використаних відвійок та іншої побічної продукції за цінами реалізації. Непрямі витрати розподіляються між окремими видами

продукції пропорційно виручці від реалізації. Облік витрат на переробку молока організують залежно від характеру і розмірів цього виробництва. На підприємствах, де переробка молока не є постійно діючим закінченим виробництвом, а виконується епізодично і у незначних обсягах, витрати на таку переробку обліковують у цілому без виділення цехових витрат. Собівартість окремих продуктів переробки молока (масло, вершки, сметана, сир, тощо) визначають шляхом розподілу загальної суми витрат на переробку без вартості побічної продукції пропорційно до цін реалізації цих продуктів. Побічна продукція (відвійки) оцінюється за цінами реалізації, а при використанні у своєму підприємстві - за внутрішньогосподарськими цінами.

Контроль виходу продукції з переробки здійснюють по жирових одиницях. Для цього перероблене молоко переводять у однопроцентне. Кількість жиру в одержаних продуктах з переробки повинна дорівнювати кількості жиру, що був у переробленому молоці, тобто складають, так званий, жировий баланс. Дані про переробку молока записують у відомість переробки молока і молочних продуктів (форма № 124).

На підприємствах, які мають постійно діючі виробництва із власним персоналом (молокозаводи, цехи), витрати обліковують за технологічними фазами (переділами): переробка молока на вершки, переробка вершків на масло, переробка молочних відвійок на сир і так далі. Окремо обліковують цехові витрати. Розподіляють їх між видами продукції пропорційно до виручки від реалізації або за іншою базою, вибраною підприємством.

Собівартість молочної продукції обчислюють на кожній стадії виробництва. Так, на першій стадії обчислюють собівартість вершків. Для цього із загальної суми витрат (включаючи вартість переробленого молока) віднімають вартість молочних відвійок і ділять на масу одержаних вершків. На другій стадії обчислюють собівартість вершкового масла. Для цього із загальної суми витрат на цьому переділі (включаючи

вартість перероблених вершків) віднімають вартість побічної продукції (сколотини) і ділять на масу одержаного масла. Аналогічно визначають собівартість продукції по інших переділах.

**У хлібопекарному виробництві** витрати відносяться на собівартість певного виду продукції, а суми, які не можуть бути віднесені безпосередньо, розподіляються між видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

Технологія хлібобулочних виробів (рис. 4.2.3.), як бачимо складна, має специфічні складові сировини та послідовність процесу випікання, що формує статті витрат, характерні тільки для даного виробництва.

**Калькулювання шкурок хутрових звірів.** Звірів на шкурки забивають у міру дозрівання волосяного покриву, якість якого оцінює комісія фахівців. Об'єктом калькулювання є лише сортові шкурки.

Собівартість шкурок хутряних звірів калькулюється окремо за їх видами. Витрати на забій розподіляються між ними пропорційно кількості забитих голів. Шкурки, які за своїми розмірами чи якістю не відповідають діючим стандартам, вважаються нестандартними. Витрати між стандартними і нестандартними шкурками розподіляються за цінами можливої реалізації. Собівартість шкурок складається з вартості забитих звірів, витрат на забій, первинну обробку та зберігання знежирених шкурок в холодильнику (без вартості побічної продукції). При цьому витрати на зберігання знежирених шкурок в холодильнику розподіляються між їх видами пропорційно площі та тривалості зберігання.

**Калькулювання собівартості первинної обробки соломки льону і конопель.** Собівартість 1 тонни трести складається з вартості переробленої соломки і витрат, пов'язаних з її переробкою. У разі переробки трести у волокно собівартість волокна складається з вартості переробленої трести і витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості побічної продукції).

Якщо калькулюється собівартість 1 тонни трести, то використовується тільки один переділ – всі витрати по переробці соломки на тресту ділять кількість одержаної продукції (трести).

На підприємствах, де всю тресту переробляють на волокно, її собівартість можна не обчислювати, а всі облічені витрати по першому переділу списують повністю на другий. Після цього визначають собівартість кінцевої продукції - волокна.

**Калькулювання собівартості продукції у лісопильному виробництві.** Найбільш поширеним серед переробних промислових виробництв для сільськогосподарських підприємств є лісопильне. У ньому виконують розпилювання власного лісоматеріалу господарств, надають відповідні послуги працівникам господарств, іншим підприємствам, організаціям та особам.

Одна з особливостей обліку в цьому виробництві полягає в розмежуванні сировини і готових пиломатеріалів власних і давальчих. Власні лісоматеріали, пиломатеріали обліковують на балансовому рахунку 205 «Будівельні матеріали». Лісоматеріал давальчий, прийнятий для переробки і не оплачений господарством, обліковують на забалансовому рахунку 002 «Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання». Прийнятий матеріал оприбутковують на підставі накладних внутрішньогосподарського призначення по цінах, передбачених у договорі або затверджених у господарстві. Облік ведуть за замовниками, яким надають послуги з розпилювання лісоматеріалів. Послуги оплачують господарству за їх обсягом і встановленими розцінками за кубометр переробки лісоматеріалу на відповідний сортамент пиломатеріалів. При видачі їх замовникам роблять відповідний запис у книзі складського обліку чи картці, де обліковують ці матеріали безпосередньо на лісопильному виробництві. Завідуючий виробництвом наприкінці місяця подає в бухгалтерію звіт із зазначенням обсягу наданих послуг окремо для господарства та інших замовників.

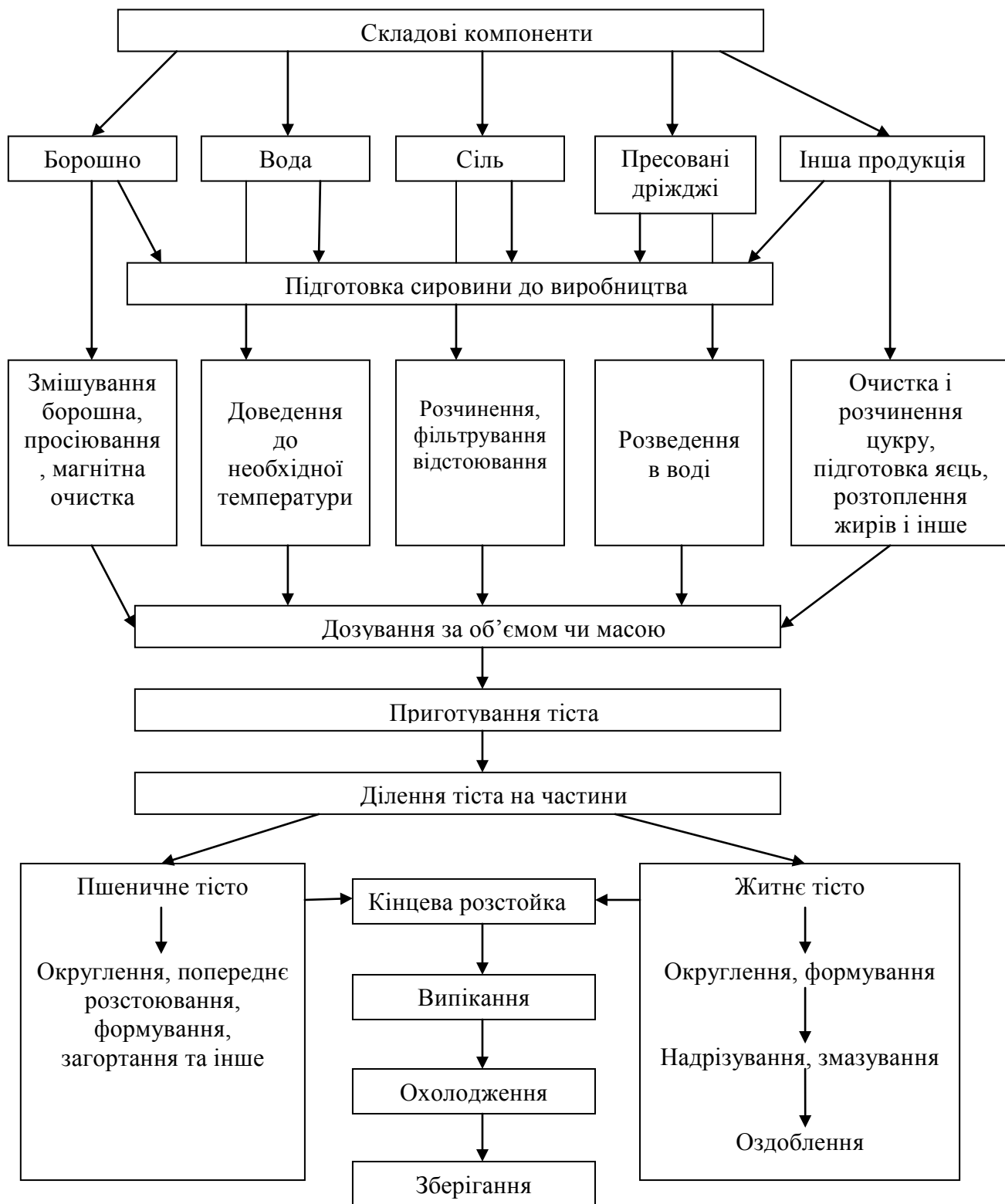


Рис. 4.2.3. Технологія хлібобулочних виробів

Крім пиломатеріалів (дощок обрізних і необрізних, брусів тощо), оприбутковують відходи (обрізки, тирсу), які використовують надалі як тверде паливо або підстилку. Оприбуткування пиломатеріалів (у



кубометрах) здійснюють на підставі накладної внутрішньогосподарського призначення (ф.№87).

Переробку давальницької сировини розглядають як роботи виконані на сторону. У таких випадках необхідно розподіляти витрати на утримання пилами між роботами, виконаними для власних потреб і віднесеними на собівартість одержаних пиломатеріалів, та роботами на сторону. Для цього визначають фактичну собівартість розпилювання 1 м<sup>3</sup> деревини діленням усіх витрат пилами (без вартості розпиленої сировини) на загальну кількість кубометрів, включаючи давальницьку сировину.

На основі собівартості 1 м<sup>3</sup> розпилювання деревини (самої роботи) і кількості робіт, виконаних для підприємства та інших організацій, витрати розподіляють між споживачами послуг. До вартості деревини, розпиленої для власних потреб, додають витрати на її розпилювання і визначають собівартість пиломатеріалів.

У разі заготівлі деревини з власних лісонасаджень розраховується собівартість 1 куб. метра ділової деревини. Для цього витрати, включаючи плату за деревину, реалізовану на пні (без вартості побічної продукції, наприклад, дров за ціною можливого використання), діляться на кількість одержаної продукції.

Окремо обчислюються витрати на виготовлення пиломатеріалів, фактична собівартість яких складається з вартості розпиленої деревини (колод), заготовленої власними силами та придбаної, а також витрат на їх розпилювання, зменшених на вартість одержаної побічної продукції (обаполку, обрізків, тирси), яка оцінюється за цінами можливого використання.

**Калькулювання собівартості продукції цегельних заводів.** Велику питому вагу серед промислових виробництв мають цегельні заводи, більшість з яких працює цілий рік. Вироблена ними продукція не тільки використовується на власні потреби, а й реалізується іншим організаціям та окремим особам. На цих заводах витрати на виробництво цегли

облічують у розрізі таких переділів: заготівля глини і піску, формування та сушіння цегли-сирцю, випалювання цегли. По кожному з наведених переділів визначають собівартість продукції, оскільки заготовлені глина й пісок часто витрачаються і на інші потреби. Крім того, цеглу-сирець досить широко використовують як кінцеву продукцію, а також реалізують на сторону.

Витрати по кожному переділу облічують у розрізі встановлених статей. При обчисленні собівартості продукції двох перших переділів застосовують простий метод калькулювання, а по третьому - метод вирахування вартості побічної продукції.

Калькуляційною одиницею по першому переділу є кубічний метр заготовлених глини і піску. Для її визначення всі витрати, облічені по першому переділу, ділять на кількість заготовленої сировини. Калькуляційна одиниця по другому переділу - 1000 шт. цегли-сирцю. Собівартість її складається з вартості використаних глини і піску, витрат на приготування формувальної маси, формування та сушіння цегли.

Калькуляційною одиницею по третьому переділу є 1000 шт. виготовленої цегли. Собівартість її складається з вартості цегли-сирцю, переданої на випалювання, і витрат на випалювання. Поряд з основною продукцією на цьому переділі утворюється й побічна - бита цегла. Її оцінюють за реалізаційними цінами.

При незначному обсязі цегельного виробництва переділи не виділяються. В цьому разі собівартість випаленої цегли обчислюється виходячи з витрат на заготівлю сировини, виготовлення сирцю та випалювання цегли (без вартості побічної продукції).

**Калькулювання собівартості продукції торфозробок.** Витрати сільськогосподарських підприємств на добування торфу плануються і обліковуються в цілому по виробництву незалежно від цільового призначення торфу. Готовою продукцією є заготовлений торф, висушений до встановлених кондицій.

У разі потреби розрахунок собівартості торфу здійснюватиметься з урахуванням його вологості, яка береться на рівні: торф для добрив - 55 відсотків, для підстилки - 40 відсотків, кусковий для палива - 33 відсотки, фрезерний для палива - 40 відсотків. Це дає змогу визначити собівартість заготовленої продукції в перерахунку на торф умовної вологості.

Для визначення собівартості 1 тонни заготовленого для певного призначення торфу необхідно витрати на торфорозробку розділити на кількість торфу умовної вологості і помножити на кількість торфу умовної вологості певного призначення. Одержаний результат ділиться на його фізичну масу. Виготовлення торфобрикетів слід розглядати як окремий переділ торфорозробок. Собівартість виготовлених брикетів складається з вартості використаного торфу та інших компонентів і витрат на приготування маси, її формування та сушіння.

Калькулювання собівартості продукції промислового переробного підприємства здійснюється на основі розглянутих методик і оформляється спеціальною таблицею (табл. 4.2.2.3), в якій визначається сума відхилень планової і фактично собівартості продукції та розподіл калькуляційних різниць за каналами використання одержаної продукції та залишеної на підприємстві на кінець року. Калькулювання собівартості продукції промислового переробного підприємства, що мають сезонний характер, може здійснюватись по закінченні їх діяльності протягом року.

Для записів сум коригування планової собівартості до фактичної в головну книгу використовується тринадцятий екземпляр Журнала-ордера, підставою для складання якого служить Відомість калькулювання та розподілу калькуляційних різниць планової і фактичної собівартості продукції промислового переробного підприємства.

Таблиця 4.2.4. Відомість калькулювання собівартості та розподілу відхилень собівартості від планової продукції промислових переробних виробництв

№ п/п	Назва виробництва	Всього витрат на промислове виробництво, грн.	Виключається вартість, грн.		Назва виробленої продукції	Одиниця виміру	Кількість основної продукції	Витрати на виробництво продукції (гр.3-4-5)	Планова вартість продукції (Кредит рахунка)	Собівартість одиниці продукції, грн. (гр.9 : гр.8)	Сума відхилення; економія (+) пере витрати (-)	Розподіл відхилень			
			побічної продукції	продукції в неза-вершеному виробництві								кількість	сума	кількість	сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
1.	Виробництво і переробка промислової продукції														
2.															
	Разом														
1.	Переробка продукції рослинництва Млин				Борошно Крупа	ц									
2.	Переробка продукції тваринництва Переробка молока														
	Всього														
	№ кореспондуючого рахунку														

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Бухгалтер \_\_\_\_\_

## **5. Облік торгівельно-постачальницької діяльності**

### **5.1. Особливості торгівельних підприємств та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку**

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

Торгівельна діяльність – самостійна діяльність юридичних і фізичних осіб зі здійснення операцій купівлі-продажу товарів споживчого призначення з метою отримання прибутку.

Оптова торгівля – торгівельна діяльність із придбання й реалізації товарів великими партіями підприємствам роздрібної торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

Роздрібна торгівля – торгівельна діяльність із продажу товарів поштучно та дрібним оптом безпосередньо громадянам та іншим споживачам переважно із розрахунками готівкою.

Товари – матеріальні цінності, що придбані (отримані) й утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

Під товарним обігом (товарообігом) слід розуміти рух сукупного суспільного продукту в товарній формі від виробників до споживача.

Товарооборот ведуть у вартісному виразі по цінах продажу. Товарооборот характеризується обсягом, товарними запасами, розміщенням і розподілом торгівлі за змінами в часі, протягом якого товарні маси перебувають в обігу.

Залежно від форми організації й виконуваних функцій торгівлі підприємства поділяють оптові та роздрібні. Реалізацію товарів населенню можуть виконувати промислові й інші неторгові підприємства через власні фірмові магазини.

Одиницею бухгалтерського обліку товарів є їхнє найменування або однорідна група, вид.

Бухгалтерський облік торгівельної діяльності підприємства повинен забезпечувати:

- правильність оформлення первинних документів на придбання і продажу та переміщення всередині підприємства товарів, грошових та інших документів;
- правильність відображення первинних документів у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку;
- контроль за виконанням договорів поставок та інших зобов'язань, правильність розрахунків з постачальниками і замовниками;
- контроль за правильним використанням та зберіганням товарно-матеріальних цінностей та фінансових ресурсів;
- формування повної та достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідні для оперативного керівництва управління, а також для її використання зацікавленими особами.

Нормативно-правовими актами визначені переліки документів, які повинні мати для здійснення торгівельної діяльності, суб'єкти підприємницької діяльності - юридичні особи:

- свідоцтво про державну реєстрацію;
- дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (рішення сесії місцевої ради народних депутатів) або договір оренди приміщення;
- ліцензії або їх копії, затверджені відповідним органом, який видав ліценцію.
- торговий патент на кожну торгівельну точку – звичайний або пільговий залежно від асортименту або виду товару;
- квитанцію про сплату ринкового збору за торгівлю на території ринку у разі, якщо суб'єкт підприємницької діяльності проводить торгівлю не в стаціонарному приміщенні;

- відповідні документи на товар: накладні, сертифікат якості та інші документи;
- реєстратор розрахункових операцій (РРО), який використовується при торгівлі в стаціонарних приміщеннях, а в окремих, передбачених законодавством випадках - розрахункову книжку.

Суб'єкти підприємницької діяльності - фізичні особи при здійсненні роздрібною торгівлі повинні мати:

- свідоцтво про державну реєстрацію підприємця, що видається органом місцевого самоврядування за місцем прописки громадянина;
- дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі або договір оренди приміщення;
- квитанцію про сплату ринкового збору (за торгівлю на ринку);
- торговий патент на кожен торговельну точку - звичайний або пільговий залежно від асортименту або виду товару. Підприємці, які здійснюють торговельну діяльність з лотків, при цьому сплачують ринковий збір на території ринку, можуть сплачувати фіксований податок шляхом придбання патенту;
- електронний контрольно-касовий апарат - у стаціонарних приміщеннях або розрахункову книжку в окремих, передбачених чинним законодавством, випадках;
- книгу обліку доходів і витрат;
- накладні та документи про проходження товару.

Громадяни України, іноземні громадяни та особи без громадянства, які не зареєстровані як суб'єкти підприємницької діяльності, здійснюючи роздрібну торгівлю, повинні мати при собі такі документи:

- паспорт;
- одноразовий патент на торгівлю, який видається державними податковими органами на 3 або 7 днів, але не більше 4-х разів на рік (продаж автотранспортних засобів при наявності такого патенту дозволено один раз на рік);

- квитанцію про сплату ринкового збору, якщо торгівля проводиться на ринку;
- довідку місцевих Рад народних депутатів про вирощену продукцію (якщо реалізується така продукція) з власного підсобного господарства, присадибних, дачних ділянок при реалізації продукції рослинництва, бджільництва, тваринництва, продажу нутрій, птиці як у живому вигляді, так і продукції їх забою у сирому вигляді та у вигляді первинної обробки. При наявності відповідної довідки одноразовий патент на торгівлю не купується.

РРО можуть не застосовуватись, якщо:

- розрахунки здійснюються через касу підприємства з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів і видачею квитанцій, оформлених у встановленому порядку (приміщення каси підприємства повинно бути ізольоване й обладнане відповідальним чином);
- специфіка окремих форм діяльності у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг дозволяє здійснювати розрахунки без застосування РРО з використанням розрахункових квитанцій (РК).

РРО застосовується для здійснення розрахунків за продані товари. Документом, який підтверджує факт здійснення продажу, є касовий чек. При проведенні реєстрації операції з продажу касир зобов'язаний отримати від покупця гроші за товар, здійснити операцію закриття чека в РРО, роздрукувати його і видати покупцеві чек і здачу разом з товаром.

Власник РРО повинен забезпечити окремий облік найменувань, цін і кількості наданих послуг кожного найменування, а також щоденне виконання в кінці робочого дня денного звіту з обнуленням інформації в оперативній пам'яті та її занесення до фіскальної пам'яті РРО. Нормативними актами передбачаються варіанти без застосування РРО, але із застосування розрахункової книжки.

Суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють продаж товарів у роздріб, повинні придбати торговий патент, що засвідчує його право чи



його структурного (відокремленого) підрозділу займатись торговельною діяльністю. Законодавчо визначено окремі види торговельної діяльності, які не потребують патентування.

Згідно з господарським кодексом України на окремі види торговельної діяльності потрібно придбати ліцензію (спеціальний дозвіл). Ліцензія – це державне свідоцтво, що надає дозвіл на право здійснення суб'єктам підприємства окремих видів діяльності, яке видається органами державного управління.

Облік товарів та товарних операцій у торговельній діяльності регламентується нормативно-законодавчими актами.

Відповідно до нормативних актів товари на підприємства торгівлі обліковуються за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Бухгалтерський облік у торгівлі має певні особливості:

- на відміну від виробництва, в торгівлі нічого не виробляють, надана послуга не має кількісних характеристик;
- у торгівлі відсутній процес визначення виробничої фінансової собівартості результату, а отже, прямих і непрямих (накладних) витрат, обліку готової продукції та інших облікових робіт, характерних для виробництва;
- з огляду на велику номенклатуру товарів бухгалтерський облік роздрібного товарообігу здійснюють лише у вартісному вираженні за первісною вартістю. Кількісно – вартісний облік ведуть за товарами, що потребують особливого контролю (дорогоцінні вироби, автомобілі тощо);
- в оптовій торгівлі здійснюють груповий облік товарів на підставі розрахункового методу згідно з бухгалтерськими документами та оперативними даними;
- торговельна націнка у роздрібній торгівлі включає в себе податок на додану вартість, сплачену постачальникові, та торговельну націнку підприємства;

- специфіку торгівельної діяльності відображає рахунок 28 «Товари», на якому ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу;
- у торгових організаціях застосовується і специфічна система обліку витрат. У цій галузі відсутні такі поняття, як «собівартість», «калькуляція», «методи обліку витрат і обчислення собівартості» тощо:
- витрати торгівельних підприємств становлять витрати обігу, що не включають до вартості товарів, належать до витрат звітного періоду, обліковуються на відповідних статтях адміністративних витрат, витрат на збут і фінансових витрат, а також списуються на фінансовий результат звітного періоду;
- у роздрібній торгівлі окремо облікують різницю між купівельною й продажною вартістю придбаних товарів для обчислення валового доходу і фінансових результатів діяльності.

## **5.2. Документальне оформлення придбання, складський облік та оцінка товарів**

**Придбання товарів.** Товари у вигляді матеріальних цінностей, що отримані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу, включаються до складу запасів і обліковуються згідно вимог П(С)БО 9 «Запаси». При надходженні товарів на підприємство торгівлі основним питанням є їх первісна оцінка.

Напрямки надходження товарів до торгових підприємств:

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

Згідно П(С)БО 9 «Запаси» в торгівельній діяльності використовують поняття собівартості придбаних товарів і собівартість проданих товарів.

Придбання товарів оформлюють договором постачання (купівлі-продажу) між постачальником і покупцем. Договір постачання є правовим документом, що визначає права й обов'язки сторін. Основними його реквізитами є: найменування сторін, їхні розрахункові реквізити, найменування та кількість товарів, ціни, термін постачання, порядок розрахунків, зобов'язання, що мають підприємства.

Порядок документального оформлення надходження товарів на підприємство торгівлі залежить від місця приймання товарів покупцем.

Для отримання товарів на складі постачальника або у транспортній організації матеріально-відповідальній особі видають довіреність (форма М-2 або М-2а), яку підписують керівник і головний бухгалтер. Видані довіреності реєструють у спеціальному журналі обліку виданих довіреностей. Особа, що одержала довіреність, має відзвітувати перед бухгалтерією про використання довіреності за призначенням. Невикористані довіреності повертають до бухгалтерії наступного після завершення терміну їхньої дії дня, про що робиться відмітка в журналі обліку виданих довіреностей. Особам, які не відзвітувалися за одержані довіреності, видавати нові довіреності на одержання товарів заборонено.

Під час відпуску товару постачальник виписує Накладну на відпуск товарно-матеріальних цінностей типової форми № М-20. Накладна виписується у 3-х примірниках на підставі договору, нарядів, інших відповідних документів і підписується особою, яка дала дозвіл на відпуск товарно-матеріальних цінностей, і головним бухгалтером.

Перший примірник накладної надається підприємству, що отримало товарно-матеріальні цінності, як супровідний документ і як підстава для їх оприбуткування. Другий примірник залишається на складі постачальника і є підставою для списаних відпущених товарно-матеріальних цінностей. Третій примірник передається пропускному пункту постачальника для контролю за вивезенням товарно-матеріальних цінностей.

Якщо товарно-матеріальні цінності передаються транспортній організації для доставки покупцеві, то виписується товарно-транспортна накладна, а накладна форми № М-20 не виписується.

При надходженні товарів до складу покупця супровідними документами постачальника можуть слугувати також рахунки-фактури, сертифікати якості, платіжні вимоги-доручення, податкові накладні, митні декларації, пакувальні ярлики.

Якщо під час прийняття товарів встановлено невідповідності між даними товаросупровідних документів і фактично одержаними товарами (за кількістю, асортиментом або якістю), складають акт про прийняття матеріалів типової форми № М-7, який є юридичним документом для висування претензії винуватцю транспортній організації або постачальникові. Акт складає комісія, призначена керівником торгового підприємства. До складу комісії залучають: матеріально відповідальну особу підприємства-покупця, представника постачальника, а за неможливості його присутності (з дозволу постачальника) - компетентного працівника незацікавленої організації.

У разі надходження на підприємство товарів без супровідних документів (невідфактуровані поставки) також складають акт про прийняття товарів. Один примірник цього акту передають постачальникові.

Товари, що надійшли, оприбутковуються чистою масою та реєструються у Журналі обліку вантажів, що надійшли, типової форми № М-1. Записи до журналу робляться в міру надходження матеріальних цінностей на склад підприємства на підставі товарно-транспортних документів, прибуткових документів, актів приймання матеріальних цінностей тощо.

Придбання продуктів харчування у населення оформлюють актом закупівлі.

**Характеристика рахунків для обліку товарів.** Бухгалтерський облік обігу товарів на підприємствах постачання, збуту, торгових підприємств і підприємствах громадського харчування здійснюють на

активному, балансовому, інвентарному рахунку 28 «Товари». На цьому рахунку перелічені підприємства також ведуть облік придбання тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що слугує для виробничих або господарських потреб і яку обліковують на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» та 20 «Виробничі запаси».

Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки:

На субрахунку 281 «Товари на складі» ведуть облік руху й наявності товарних запасів, що перебувають на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

На субрахунку 282 «Товари в торгівлі» здійснюють облік руху й наявності товарів, що перебувають на підприємствах роздрібною торгівлі (в магазинах, ятках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).

На субрахунку 283 «Товари на комісії» ведуть облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими угодами, які не передбачають переходу права власності на цей товар до оплати його вартості.

На субрахунку 284 «Тара під товарами» ведуть облік наявності й обігу тари під товарами й порожньої тари, крім інвентарної тари.

На субрахунках 281-284 за дебетом відображають збільшення кількості товарів та їхньої вартості за кредитом зменшення.

На субрахунку 285 «Торгова націнка» торговельні підприємства, які обліковують товари за продажними цінами, відображають торговельні націнки на товари, тобто різницю між покупною й продажною (роздрібною) вартістю товарів. Цей субрахунок пасивний, регулювальний стосовно рахунків 281-284, контрактивний. За кредитом відображають збільшення суми торгових націнок, за дебетом - зменшення їх.

Підприємства, що ведуть відокремлений облік транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), для обліку їх використовують окремий субрахунок рахунка 28, наприклад, 286 «Транспортно-заготівельні

витрати». Рахунок активний, регулювальний, доповнювальний. За дебетом цього субрахунка відображають суми понесених ТЗВ, за кредитом - списання їх за спеціальним розрахунком за призначенням.

До звітної документації включають згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28.

**Складський облік товарів.** Приймання товарів на складах торгового підприємства здійснюють матеріально відповідальні особи на підставі супровідних документів (товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, сертифікатів, платіжних вимог-доручень тощо). На підставі цих первинних документів, що надходять від постачальника, здійснюють перевірку дотримання умов постачання за найменуванням товарів, їхньою масою, кількістю, асортиментом та якістю. Якщо кількість і якість товарів відповідає документам постачальників, то на одному із документів постачальника матеріально відповідальна особа ставить свій підпис і штамп, чим підтверджує прийняття товарів на відповідальне зберігання.

Порядок кількісного та якісного приймання товарів покупцем залежить від того, надходять вони в тарі чи без неї. За більшістю груп товарів встановлено певний порядок приймання їх. Незатарені товари приймають за кількістю під час надходження їх. Товари в тарі приймають спочатку за масою брутто та кількістю місць, а за масою нетто і кількістю одиниць одночасно при розкритті тари, але не пізніше 10 діб (за товарами, що швидко псуються - 24 години) від моменту одержання товарів. Граничний термін приймання товарів за якістю від місцевих постачальників становить 10 діб від дня одержання товарів, від іногородніх - 20 діб від дня прибуття товарів на станцію призначення. Товари, які швидко псуються, приймають за якістю одночасно з прийманням їх за кількістю, тобто впродовж 24 годин від моменту одержання вантажу. Приймання імпортованих товарів за кількістю, якістю й комплектністю, що надійшли в тарі іноземних фірм, має здійснюватися, за обов'язкової участі експерта.

За окремими продовольчими товарами, за якими утворюються відходи в процесі підготовки їх до продажу, матеріально відповідальні особи проводять оприбуткування за масою нетто (за вирахуванням відходів за встановленими нормами). Розрахунок розмірів відходів за затвердженими нормами проводять безпосередньо на підставі супровідних документів постачальників. Під час оприбуткування товару на підставі зазначеного розрахунку зменшують торгівельну націнку на вартість відходів.

Якщо під час приймання товарів тару не розкривають, тоді товари приймають без перевірки фактичної наявності їх, про що роблять позначку в супровідних документах.

Приймання товарів, які надійшли без супровідних документів постачальників здійснюють за фактичної наявності товарів. У разі виявлення нестачі товару або його низької якості торгова організація пред'являє постачальникові претензію. Для ефективності обліку розрахунків за претензіями необхідно вести аналітичний облік за кожним дебітором-постачальником, якому пред'явлено претензію, датами виникнення і погашення заборгованості, строками позовної давності та визначати форми погашення заборгованості.

Облік товару проводять за місцями зберігання і матеріально відповідальними особами або бригадами (у разі бригадної матеріальної відповідальності продавців).

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

Матеріально відповідальні особи щоденно складають і надають до бухгалтерії у двох примірниках товарні звіти, в яких відображають залишок товарів на початок дня, оприбуткування й видаток за день (згідно із прибутковими та видатковими первинними документами), залишок на кінець дня за кожним видом (гатунком) товарів. Другий примірник звіту із

позначкою бухгалтерії про одержання повертають матеріально відповідальній особі.

Водночас із прийманням товарів за кількістю та якістю контроль за надходженням їх здійснюють за допомогою реєстрації й ретельної перевірки правильності й достовірності всіх супровідних документів. Працівники бухгалтерії перевіряють арифметичні підрахунки у документах, кожен документ фіксують у відповідному реєстрі.

На підставі документів звіту про рух товарів проводяться записи в реєстри бухгалтерського обліку.

**Облік тари.** Бухгалтерський облік тари ведуть за її видами: тара картонна і паперова (кулі, мішки), дерев'яна, скляна (пляшки, банки), з пластмаси (діжки, гофровані ящики), металева (бідони, діжки), з тканини і нетканих матеріалів (мішки, кулі).

За характером використання тару поділяють на: інвентарну, багатооборотну й однооборотну.

До інвентарної належить тара, яку постійно використовують на підприємстві для зберігання товарів на складах (у коморах) або багаторазового використання. Інвентарну тару залежно від терміну її експлуатації та вартості обліковують у складі запасів, основних засобів або інших необоротних матеріальних активів.

Багатооборотну тару використовують для перевезення товарів від складу постачальника до місця зберігання й реалізації. Як правило, тара надходить від постачальників на підприємство разом із товаром, тому операції з її обігу відображають в обліку аналогічно до обліку товарів. Аналітичний облік її ведуть у натуральному й вартісному вираженні за матеріально відповідальними особами. Матеріально відповідальні особи ведуть оперативний натуральний облік тари в картках складського обліку або товарних книгах.



Звільнену від товарів тару торговельні підприємства мають повертати постачальникам, які сплачують її вартість за приймальними цінами.

Однооборотна тара (коробки, папір, інші пакувальні матеріали) використовується один раз, підлягає знищенню (і у бухгалтерському обліку не відображається), її вартість відносять до вартості затареного товару.

Тару, що вивільнилася з-під товарів, роздрібні підприємства можуть (мають) повертати постачальникам або здавати тароприймальним чи тароремонтним підприємствам для повторного використання. Дерев'яну тару оприбутковують і обліковують за цінами придбання. Деякі види тари (мішки) можна оприбутковувати не за цінами придбання, а за цінами, встановленими для повернення цієї тари.

Синтетичний облік наявності й обігу тари здійснюють на рахунках:

109 «Інші основні засоби» (інвентарна тара, що слугує понад рік і більш один операційний цикл, або перевищує встановлену на підприємстві вартість);

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

22 (інвентарна тара із терміном експлуатації до року);

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

284 «Тара під товарами» (облік наявності й обігу оборотної тари під товарами і порожньої тари). Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, встановлюваними керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різницю між цінами придбання та середніми обліковими цінами відносять на субрахунок 285 «Торгова націнка».

**Оцінка надходження товарів.** Облік товарних запасів можна здійснювати за двома показниками: перший - кількісно-вартісний облік наявності та руху товарів за купівельними цінами за кожною назвою: видом, типом, гатунком; другий - загальні транспортно-заготівельні витрати, що їх обліковують на всю масу товарних запасів (або за окремими групами).

Товари є видом запасів. У підприємствах торгівлі їх обліковують за первинною вартістю або чистою вартістю реалізації. Придбані (отримані) товари зараховують на баланс підприємства за первинною вартістю.

Первинною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість запасів, що складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно із договором постачальникові (продавцеві), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку із придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю товарів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування товарів усіма видами транспорту до місця їх використання, включно із витратами зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Не включаються до первинної вартості товарів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): понаднормові втрати і нестачі товарів: відсотки за користування позиками; витрати на збут; адміністративні й інші аналогічні витрати, безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою товарів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Кореспонденції рахунків з придбання товарів за грошові кошти

наведені в табл. 5.2.1.

Таблиця 5.2.1. Кореспонденції рахунків з придбання товарів за грошові кошти

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Проведено передплату автотранспортному підприємству	371	311
2.	Відображено суму податкового кредиту	641	631
3.	Отримано товар на склад:		
	- за вартістю постачальника	281	631
	- послуги транспорту	281	631
	- ПДВ	644	631
4.	Проведено зарахування заборгованостей за транспортними витратами	631	371
5.	Здійснено оплату за одержаний товар	631	311

При безоплатному одержанні товарів усі витрати, пов'язані з доставкою товарів, включаються до витрат обігу. Вартість безплатно одержаних товарів включається до складу доходу підприємства і відображається такими записами по рахунках:

- на справедливу вартість безоплатно одержаних товарів дебетують рахунок 281 «Товари на складі» та кредитують рахунок 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»;
- при віднесенні вартості безоплатно одержаних товарів здійснюють запис: дебет рахунка 745 і кредит 791 «Результат основної діяльності».

Первинною вартістю товарів, одержаних підприємством безоплатно їхню справедливу вартість.

Первинна вартість товарів, отриманих у межах бартерних угод, формується, виходячи з характеру самої угоди. Обмінні (бартерні) операції згідно з П(С)БО поділяють на операції з обліку як подібних, так і неподібних товарів.

Первинна вартість одиниці товарів, придбаних внаслідок обміну на подібні товари, дорівнює балансовій вартості переданих товарів. Якщо балансова вартість переданих товарів перевищує їхню справедливу

вартість, тоді первинною вартістю отриманих товарів є їхня справедлива вартість. Різницю між балансовою та справедливою вартістю переданих товарів включають до складу витрат звітного періоду.

Первинною вартістю товарів, придбаних в обмін на неподібні запаси, визнають справедливую вартість отриманих товарів.

Справедлива вартість товарів - це їхня ціна реалізації після вирахування витрат на реалізацію і суми надбавки (прибутку) виходячи із надбавки (прибутку) для аналогічних товарів.

Первісна вартість товарів, отриманих від засновників як внесок до статутного капіталу, визначається (погоджується) засновниками у засновницьких документах і відповідає розмірові внеску замовника до статутного капіталу. Така господарська операція відображається:

- на момент реєстрації заборгованості до статутного капіталу дебетують рахунок 46 «Неоплачений капітал» і кредитують рахунок 40 «Статутний капітал»;
- при відображенні вартості товару, отриманого від засновника як внесок до статутного капіталу, дебетують рахунок 281 і кредитують рахунок 46.

При зберіганні товару можлива втрата його первісної вартості внаслідок будь-яких причин. При оцінці залишків товарів на дату складання балансу та інших виробничих обставин виникають господарські ситуації: уцінка товарів та списання товарів у зв'язку із псуванням, природними втратами та розкраданням.

**Порядок уцінки** регламентується спеціальним Положенням.

Кореспонденції рахунків з уцінки і дооцінки товарів відображено в табл. 5.2.2.

Таблиця 5.2.2. Облік переоцінки товарів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит

1.	Відображається уцінка товарів	84 949 791	281 84 949
2.	Проведена дооцінка уцінених раніше товарів у сумі, що не перевищує раніше проведеної уцінки	281 719	719 791

Перевищення балансової вартості товарів над їхньою справедливою вартістю відображається кореспонденцією рахунків: дебет рахунка 946 і кредит рахунка 28.

Якщо чиста вартість реалізації раніше уцінених товарів із активами на дату балансу й далі збільшується, тоді на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих товарів: дебет рахунка 946 і кредит рахунка 28.

**Інвентаризація товарів.** Товарні втрати можливі під час транспортування, приймання, зберігання й відпуску товарів. Їх поділяють на нормовані та ненормовані. До нормованих належать природні втрати, а також втрати від биття й пошкодження товарів у межах установлених норм. Ненормовані втрати – це нестачі та інші понаднормовані втрати. Норми природних втрат є граничними і застосовується лише в тому разі, коли під час приймання товарів або інвентаризації виявляють фактичну нестачу їх. Розмір заподіяних торгівельному підприємству збитків, що підлягають відшкодуванню матеріальними особами, визначають згідно із законодавчими актами.

Інвентаризація товарів проводиться комісією з оформленням необхідних документів згідно інструкції по інвентаризації.

Результати інвентаризації регулюють у такий спосіб: за результатами пересортування проводять залік нестач надлишками (у межах одного виду товарів і однієї матеріально відповідальної особи); втрати цінностей у межах встановлених норм відносять до витрат періоду; понаднормової нестачі цінностей понад норми витрат і втрати від псування підлягають відшкодуванню матеріально відповідальними особами, винними у виникненні їх; якщо конкретних винуватців не встановлено, або суд

відмовив у позові до винуватця, нестачі списують на результати фінансової діяльності (збитки). Встановлені надлишки оприбутковують зі збільшенням на цю суму доходів. Кореспонденція рахунків: на суму пересортування: Дебет рахунка 28 Кредит рахунка 28; на суму встановлених надлишків: Дебет рахунка 28 Кредит рахунка 719.

Нестача і псування товарів у межах норм природного убутку під час зберігання та реалізації відображається по дебету рахунка 947 і кредиту рахунка 28; понаднормова втрата товарів природного убутку під час перевезення – по дебету рахунка 947 і кредиту рахунка 63; понаднормові втрати товарів природного убутку при зберіганні й реалізації – по дебету рахунка 947 і кредиту рахунка 28.

Зменшення суми податкового кредиту під час наведених вище операцій відображається по дебету рахунка 947 і кредиту рахунка 641.

У разі встановлених нестач товарів можливі два варіанти: коли винну особу встановлено або судом відмовлено у позові й коли винну особу не встановлено.

Суми нестач й втрат від псування цінностей до ухвалення рішення стосовно конкретних винуватців відображають на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належну до відшкодування суму зараховують до складу дебіторської заборгованості і доходу звітного періоду.

На суму списаних нестач або псування цінностей, що підлягають утриманню з винних осіб, складають такі моделі: дебет рахунка 375 і кредит рахунка 716; відображають податкове зобов'язання з ПДВ: дебет рахунка 716 і кредит рахунка 641; погашення нестач: дебет рахунків 30, 31 і кредит рахунка 375.

### **5.3. Оцінка вибуття товарів**

Собівартість реалізованих товарів - це первісна вартість товарів, що вибули, Собівартість реалізованої продукції власного виробництва - це первісна вартість продуктів (сировини) витрачених на її виготовлення.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» оцінку товарів (продукції) при їх продажу та іншому відбутті здійснюють за одним з таких методів: ціни продажу; ідентифікованої собівартості відповідної одиниці товарів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження товарів (ФІФО); нормативних затрат.

Метод оцінки матеріальних цінностей при їх вибутті підприємство обирає самостійно (з урахуванням особливостей, викладених у самих методах). Підприємство самостійно визначає доцільність використання різних методів для визначення собівартості запасів.

Оцінка за **методом ціни продажу** заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі та ресторанного господарства середнього відсотка торговельної націнки на товари (націнки ресторанного господарства).

Цей метод застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Суму торговельної націнки на реалізовані товари визначають як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітньому місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітньому місяці товарів.

**Метод ціни продажу** підприємства можуть застосовувати у випадку, якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані (п. 22 П(С)БО 9 «Запаси»).

Одиницею бухгалтерського обліку товарів є їх найменування або однорідна група (вид). В одну групу об'єднують товари з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.

**Метод ідентифікованої собівартості** відповідної одиниці запасів можуть застосовувати при незначній номенклатурі товарів (продукції), що існують на підприємстві. Облік надходження товарів, їх вибуття та залишків здійснюють за конкретними партіями. Такий метод звичайно застосовують для визначення собівартості індивідуальних товарів при торгівлі автомобілями, коштовностями і такого іншого. Можливість застосування цього методу на практиці обмежена через різноманітність номенклатури і велику кількість однакових товарів (продукції).

**Оцінка за методом середньозваженої собівартості** проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом собівартості перших за часом надходження запасів (**ФІФО**) базується на припущенні, що запаси вибувають у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображено в бухгалтерському обліку), тобто запаси які першими вибувають, оцінюють за собівартістю перших за часом надходження запасів. Використання методу ФІФО максимально наближає вартість запасів до поточної ринкової вартості.

Оцінка за **методом нормативних затрат** полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.



Оцінка за методом нормативних затрат може застосовуватись на підприємствах ресторанного господарства для списання відпущеної продукції за вартістю сировинного набору на її виготовлення, яка визначається на одиницю продукції методом калькуляції з урахуванням норм витрат сировини і прийнятих цін на дату розрахунку. Фактичну собівартість реалізованої продукції визначають у звітному періоді за первісною вартістю сировинного набору, використаного на її виготовлення.

До первісної вартості (собівартості) придбаних товарів включають витрати на вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування товарів, страхування ризиків транспортування та інші витрати, пов'язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для продажу.

Оскільки деякі витрати, що пов'язані з придбанням товарів, можна визначити тільки після закінчення звітного періоду, а також через великий асортимент товарів, іноді досить складно правильно розподілити транспортно-заготівельні витрати на одиницю товарів. У таких випадках не можливо визначити повну собівартість придбання кожної одиниці (однорідною групою) товарів.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» підприємства торгівлі до собівартості одиниці товару включають транспортно-заготівельні витрати в момент придбання або у кінці звітного періоду при визначенні собівартості реалізованих товарів.

Транспортно-заготівельні витрати обліковуються загальною сумою з наступним щомісячним розподілом їх між сумою залишку товарів на кінець звітного місяця і сумою вибулих за місяць товарів. При цьому суму транспортно-заготівельних витрат, що припадає на залишок нереалізованих товарів, відображають у балансі у складі запасів, а решту суми відносять на збільшення собівартості реалізованих товарів.

Для визначення фактичної вартості проданих товарів до суми їхньої вартості за цінами купівлі треба додати частину транспортно-заготівельних

витрат, що належать до вартості проданих товарів. Для цього потрібний спеціальний розрахунок.

У разі відпуску товарів на продаж та іншому вибутті оцінку їхніх запасів здійснюють за одним із таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці товарів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження товарів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу. Для всіх одиниць бухгалтерського обліку товарів, що мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовують лише один із перелічених методів.

Товари, що відпускаються, для спеціальних замовлень і проектів, дорогі товари, а також незамінні товари, оцінюють за ідентифікованою собівартістю.

Оцінку за середньозваженою собівартістю здійснюють за кожною одиницею товарів діленням сумарної вартості залишку таких товарів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці товарів на сумарну кількість товарів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці товарів.

Оцінка запасів за методом ФІФО ґрунтується на припущенні, що товари використовують у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто товари, які першими відпускають у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюють за собівартістю перших за часом надходження товарів.

Оцінка за нормативними витратами полягає у застосуванні норм витрат (зокрема й товарів) на одиницю продукції (робіт, послуг), встановлених підприємством із урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм витрат і ціни в нормативній базі слід регулярно перевіряти й переглядати.

Оцінка за цінами продажу ґрунтована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначають як різницю між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари.

Товари, подібно до інших запасів на дату балансу, відображають у бухгалтерському обліку та звітності за найменшою із двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Товари відображають за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їхня ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли або іншим чином втратили очікувану економічну вигоду.

Чисту вартість реалізації визначають за кожною одиницею товарів вирахуванням із очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на збут.

Суму, на яку первинна вартість товарів перевищує чисту вартість їх реалізації й вартість цілковито втрачених (зіпсованих або тих, що бракує) товарів списують на витрати звітного періоду.

При визначенні первинної вартості товарів, які надійшли і вибувають, враховують транспортно-заготівельні витрати. Використовують один із методів прямого підрахунку та середнього відсотка.

Метод прямого підрахунку можна застосовувати на підприємствах із невеликим обсягом обігу товарів. У такому разі суми ТЗВ включають до собівартості одиниць конкретних придбаних товарів, до яких вони належать.

За методу середнього відсотка визначають відсоткове співвідношення сум ТЗВ між сумами залишку товарів на складі на кінець звітного періоду та сумою запасів, що вибули у звітному періоді. Суму ТЗВ узагальнюють на окремому субрахунку рахунків обліку товарів і щомісячно розподіляють між сумою залишку товарів на кінець звітного місяця та сумою товарів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані

тощо) впродовж звітнього місяця. Суму ТЗВ, що стосується товарів, які вибули, визначають як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості товарів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, в кореспонденції із якими відображено вибуття цих товарів. Середній відсоток ТЗВ визначають діленням суми залишків ТЗВ на початок звітнього місяця і суми ТЗВ за звітний місяць на суму залишку товарів на початок місяця і товарів, що надійшли впродовж звітнього місяця. Суму ТЗВ, що припадає на залишок нереалізованих товарів, відображають у балансі в складі запасів, а решту суми відносять на збільшення собівартості реалізованих товарів.

Облік транспортно-заготівельних витрат ведуть на окремому аналітичному рахунку. Методика розподілу наведена в табл. 5.3.1.

Таблиця 5.3.1. Розподіл транспортно-заготівельних витрат

Зміст	Вартість запасів, тис. грн. (рахунки 20, 22, 28)	Транспортно-заготівельні витрати, тис. грн. (окремий субрахунок)
1	2	3
1. Залишок на початок місяця	300	50
2. Надійшло за місяць	600	100
3. Вибуло за місяці (витрачено, реалізовано тощо)	800	134
4. Залишок на кінець місяця (ряд. 1 + ряд. 2 – ряд. 3)	100	16

Транспортно-заготівельні витрати, які відносяться на реалізовані товари визначаємо розрахунком:

$$\frac{50 + 100}{300 + 600} \times 400 = 134$$

Якщо торгове підприємство використовує оцінку товарів за цінами продажу і облік ТВН здійснює на окремому аналітичному рахунку, то визначення суми торгової націнки і ТЗВ, які відносяться на реалізовані товари, здійснюється за таким розрахунком (табл. 5.3.2.)

Таблиця 5.3.2. Визначення торгової націнки та ТЗН, що відносяться на реалізовані товари

Зміст	Субрахунок 282 «Товари в торгівлі», тис. грн.	Субрахунок 286 «Транспортно -заготівельні витрати», тис. грн.	Субрахунок 285 «Торгова націнка», тис. грн.	Продажна вартість (гр.2 + гр.3), тис. грн.
1	2	3	4	5
1. Залишок на початок місяця	458	50	154	504
2. Надійшло за місяць	920	100	320	1020
3. Вибуло за місяць (реалізовано)	974	106	336	1080
4. Залишок на кінець місяця (ряд.1 + ряд. 2 – ряд. 3)	400	44	138	444

Сума торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів (дебет субрахунка 282 «Товари в торгівлі», кредит субрахунка 285 «Торгова націнка») становить:

$$\frac{154 + 320}{504 + 1020} \times 1080 = 336$$

Сума ТЗВ, що відноситься до реалізованих товарів (дебет субрахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів», кредит субрахунка 289 «Транспортно - заготівельні товари»), становить:

$$\frac{50 + 100}{504 + 1020} \times 1080 = 106$$

Собівартість реалізованих товарів (дебет субрахунка 902 і кредит субрахунка 282 «Товари в торгівлі») становить:  $1080 - 336 - 106 = 638$ .

#### **5.4. Формування складу витрат і доходів у торговельній діяльності**

Формування витрат у торговельній діяльності регламентується Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності у відповідності з Наказом Міністерства економіки України від 2 березня 2010 року № 226.

До складу витрат торговельної діяльності належать витрати підприємств, що здійснюють таку діяльність, які виникають у процесі руху

товарів, а також витрати закладів ресторанного господарства, що пов'язані з випуском і реалізацією продукції власного виробництва.

Поточні витрати підприємства 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. Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку витрати - це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період.

До складу поточних витрат підприємства торгівлі входять витрати обігу - представлені в грошовій формі витрати підприємства 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 вартості.

У плануванні та обліку поточні витрати торговельної діяльності класифікують за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат. В управлінні поточними витратами торговельної діяльності, крім зазначених класифікаційних ознак, можна застосовувати додаткові ознаки класифікації - за ступенем реагування на зміну обсягів діяльності, за періодами, за центрами відповідальності чи місцем виникнення, за ступенем однорідності, за можливістю контролю в конкретному структурному підрозділі, за принципами організації управління.

Поточні витрати підприємств торгівлі за видами діяльності класифікуються за такими групами: витрати операційної діяльності; витрати фінансової діяльності; інші витрати звичайної діяльності; надзвичайні витрати.

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

Витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групують за економічними елементами та статтями витрат.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами (це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено за даний звітний період).

Статті витрат характеризують склад використаних ресурсів залежно від напрямів діяльності (операційна, фінансова, інвестиційна діяльність) та об'єкта витрат.

Статті витрат показують, як формуються ці витрати з метою їх аналізу та контролю - одні витрати показують за їх видами (елементами), інші - за комплексними статтями (включаючи декілька елементів). При цьому один економічний елемент витрат може бути присутнім у декількох статтях калькуляції.

За ступенем реагування на зміну обсягів діяльності витрати поділяють на умовно-постійні та змінні.

До умовно-постійних відносять такі витрати, розмір яких не змінюється внаслідок зміни обсягів товарообігу. До постійних належать витрати, пов'язані з управлінням діяльністю підприємства, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва закладу ресторанного господарства тощо.

Змінні витрати включають у себе ті види витрат, величина яких змінюється зі зміною обсягів товарообігу. До змінних витрат належать витрати підприємств торгівлі на сировину, купівельні напівфабрикати, технологічне паливо та енергію, на оплату праці торговельно-оперативного персоналу та відповідні суми відрахувань на соціальні заходи, а також інші витрати.

За періодами витрати торговельної діяльності поділяють на витрати поточного періоду та витрати майбутніх періодів.

Витрати поточного періоду - це витрати на управління, збут товарів (продукції) та інші операційні витрати, які належать до того періоду, у якому вони були здійснені.

Витрати майбутніх періодів - це витрати, що мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів.

Віднесення витрат майбутніх періодів до витрат певного періоду здійснюється в повному обсязі або на основі їх розподілу між декількома звітними періодами.

За центрами відповідальності чи місцем виникнення витрати поділяють на витрати відділу, дільниці, служби, іншого структурного підрозділу підприємства.

За ступенем однорідності витрати поділяють на прості (одноелементні) та комплексні.

Прості витрати мають однорідний зміст, тобто складаються з одного елементу витрат, наприклад, заробітна плата або амортизаційні відрахування.

До складу комплексних витрат включають елементи з різною економічною природою, наприклад, витрати на зберігання, підсорткування товарів.

За можливістю контролю в конкретному структурному підрозділі розрізняють контрольовані та неконтрольовані витрати в даному центрі відповідальності.

За принципами організації (управління) - витрати, що плануються, та позапланові витрати.

Витрати операційної діяльності підприємства торгівлі групують за такими економічними елементами: матеріальні затрати; витрати на оплату



праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включають вартість витрачених (спожитих) у процесі операційної діяльності:

1) матеріалів та комплектуючих виробів, що використані в процесі торгівлі, для забезпечення виробництва продукції, для господарських потреб, технічних цілей та для гарантійного ремонту, гарантійного обслуговування реалізованих товарів, у тому числі:

поточних матеріальних витрат некапітального характеру, пов'язаних із забезпеченням нормальних умов праці та додержанням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами роботи підприємств торгівлі в установленому законодавством порядку;

реактивів, посуду, іншого приладдя та матеріалів для роботи власних лабораторій;

комплектуючих виробів тощо;

2) сировини та купівельних напівфабрикатів, які використані в закладах ресторанного господарства для приготування власної продукції.

3) паливно-мастильних матеріалів усіх видів, які придбані в сторонніх підприємств і організацій і використані на технологічні та інші операційні цілі, у тому числі для належної експлуатації транспортних засобів.

4) будівельних матеріалів та запасних частин для проведення поточного ремонту основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, у тому числі взятих у тимчасове використання згідно з угодами про операційну оренду (лізинг), а також малоцінних та швидкозношуваних предметів;

5) тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності підприємства;

б) товарів: вартість товарів для власного використання (без продажу);

вартість товарів, відібраних для оцінки їх якості з наступним порушенням цілості зразків, а також для фізико-хімічних і мікробіологічних досліджень;

7) малоцінних та швидкозношуваних предметів, які використовують в операційній діяльності підприємства протягом одного року чи нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема:

інструментів, господарського інвентарю, спеціального оснащення; санітарного, спеціального одягу, взуття, захисних пристроїв тощо; мила та інших миючих та знешкоджуючих засобів; молока і лікувально-профілактичного харчування; відшкодування витрат працівникам за придбання ними спеціального одягу, спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією.

8) інших матеріальних витрат, які пов'язані з виконанням підприємством робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з реалізації товарів (продукції), виробництва продукції; проведення лабораторних аналізів сировини, яку використовують заклади ресторанного господарства у виробництві власної продукції тощо).

Придбані (отримані) або вироблені матеріальні цінності зараховують на баланс підприємства за їх первісною вартістю, які визначають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси».

При вибутті запасів на торговельних підприємствах їх оцінка здійснюється за одним із методів, наведених в П(С)БО 9 «Запаси»:

метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; метод середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат.

Не включається до складу елементу "Матеріальні затрати" собівартість реалізованих товарів (продукції).

До складу елементу "Витрати на оплату праці" включають основну заробітну плату, додаткову заробітну плату та інші заохочувальні і компенсаційні виплати.

До складу витрат на виплату основної заробітної плати належать: заробітна плата, яка нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки) за відрядними розцінками, тарифними ставками (окладами) робітників та посадовими окладами усіх форм і систем оплати праці, що прийняті на підприємстві; суми відсоткових або комісійних нарахувань залежно від обсягу доходів (прибутку), отриманих від реалізації товарів (продукції), у випадках, коли вони є основною заробітною платою.

До витрат на виплату додаткової заробітної плати належать: надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством; премії та заохочення керівникам, спеціалістам, іншим службовцям та робітникам за виробничі результати; гарантійні та компенсаційні виплати; оплата відпусток; оплата іншого не відпрацьованого часу; інші витрати на оплату праці.

Надбавки та доплати до тарифних ставок та посадових окладів у розмірах, передбачених чинним законодавством.

Мінімальні розміри доплат та надбавок міжгалузевого характеру встановлені Кодексом законів про працю України і носять обов'язковий характер.

Премії та заохочення керівникам, спеціалістам, іншим службовцям та робітникам за виробничі результати включають визначені їх види. Передбачені також складові гарантійних та компенсаційних виплат.

Згідно з Порядком проведення індексації грошових доходів населення до витрат виробництва може бути включена лише та частина суми індексації, яку нараховують на виплати, що належать до витрат на виробництво; компенсацію працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати. Компенсацію здійснюють згідно із законами України «Про оплату праці», «Про компенсацію громадянам втрати частини доходів у зв'язку з порушенням строків їх виплати».

Оплата відпусток включає оплату щорічних основних і додаткових відпусток відповідно до Закону України «Про відпустки» та КЗпП, грошових компенсацій за невикористану відпустку.

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання» для оплати відпусток працівникам створюють забезпечення на виплату відпусток, включаючи відрахування на загальнообов'язкове державне пенсійне і соціальне страхування, з віднесенням суми забезпечення до операційних витрат підприємства.

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

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включають: відрахування на єдиний соціальний внесок; 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; відрахування на інші соціальні заходи.

Розмір страхових внесків встановлює Верховна Рада України. Пропозиції про розмір страхових внесків вносить Кабінет Міністрів України разом із проектом закону про Державний бюджет України на наступний рік.

До складу елемента «Амортизація» включають суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів. Об'єктом амортизації є вартість, яка амортизується.

Нарахування амортизації здійснюють протягом терміну корисного використання об'єкта, який встановлює підприємство при визнанні цього

об'єкта активом (при зарахуванні на баланс), і призупиняють на період його реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації.

П(С)БО 7 «Основні засоби» рекомендовано здійснювати нарахування амортизації основних засобів (крім інших необоротних матеріальних активів) за такими методами:

1) прямолінійним, за яким річну суму амортизації визначають діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. При використанні цього методу вартість об'єкта основних засобів списують однаковими частками протягом усього періоду його експлуатації;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річну суму амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) та річної норми амортизації;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річну суму амортизації визначають як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року (або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації) та подвоєної річної норми амортизації;

4) кумулятивним, за яким річну суму амортизації визначають як добуток вартості, що амортизується, та кумулятивного коефіцієнта.

Кумулятивний метод амортизації, методи зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення залишкової вартості - є методами прискореної амортизації основних засобів.

Місячну суму амортизації об'єкта при застосуванні прямолінійного методу визначають діленням річної суми амортизації на 12. Місячну суму амортизації об'єкта при застосуванні методів зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості та кумулятивного визначають діленням суми амортизації за повний рік корисного використання на 12;

5) виробничим, за яким місячну суму амортизації визначають як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації.

Виробничу ставку амортизації обчислюють діленням вартості, що амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити з використанням об'єкта основних засобів.

Метод амортизації обирає підприємство самостійно з урахуванням очікуваного способу одержання економічних вигод від його використання.

У разі зміни передбаченого способу одержання економічних вигод від використання об'єкта переглядають метод амортизації.

Нарахування амортизації проводять щомісяця незалежно від фінансових результатів підприємства.

Нарахування амортизації починають з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання, і припиняють, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта основних засобів, переведення його на реконструкцію, модернізацію, добудову, дообладнання, консервацію.

Нарахування амортизації при застосуванні виробничого методу починається з дати, що настає за датою, на яку об'єкт основних засобів став придатним для корисного використання.

Підприємства можуть також застосовувати норми і методи нарахування амортизації основних засобів, передбачені податковим законодавством (податкові методи).

Відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» амортизація інших необоротних матеріальних активів нараховується за прямолінійним чи виробничим методом. Амортизація малоцінних необоротних матеріальних активів може нараховуватися у першому місяці використання об'єкта в розмірі 50 відсотків його вартості, яка амортизується, та решта 50 відсотків вартості, яка амортизується, у місяці їх вилучення з активів (списання з

балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Якщо об'єкт основних засобів та інших необоротних матеріальних активів знаходиться в оперативній оренді, то в орендаря його обліковують на позабалансовому рахунку. Амортизацію нараховує за таким об'єктом орендодавець.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта оперативної оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які попередньо очікувалися від його використання, орендар відображає як капітальні інвестиції у створення (будівництво) інших необоротних матеріальних активів і підлягають амортизації.

Амортизацію об'єкта фінансової оренди нараховує орендар протягом періоду очікуваного використання активу.

Витрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, які попередньо очікувалися від його використання, відображають як капітальні інвестиції, що включені до вартості об'єкта фінансової оренди і підлягають амортизації.

Нарахування амортизації нематеріальних активів (крім права постійного користування земельною ділянкою) здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс).

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання амортизації не підлягають. До нематеріальних активів з невизначеним строком корисного використання належать ті, щодо яких підприємством не визначено обмеження строку, протягом якого очікується збільшення грошових коштів (чи їх еквівалентів) від використання таких нематеріальних активів.

Нараховувати амортизацію починають з місяця, наступного за місяцем, у якому нематеріальний актив уведено в господарський оборот, і

припиняють, починаючи з місяця, наступного за місяцем вибуття нематеріального активу.

Підприємство самостійно, виходячи з умов отримання майбутніх економічних вигод обирає метод амортизації нематеріального активу. Якщо такі умови визначити неможливо, то амортизацію нараховують із застосуванням прямолінійного методу.

До складу елемента "Інші операційні витрати" включають витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу собівартості реалізованих товарів і які визначені Методичними рекомендаціями. У додатку 4 наведено кореспонденції рахунків з обліку витрат діяльності торгівельних підприємств.

Методичними рекомендаціями також визначено склад витрат на оплату праці – адміністративно управлінського персоналу, склад фінансових та надзвичайних витрат, а також планування витрат за їх складовими. Групування витрат діяльності підприємств торгівлі за статтями витрат наведено в табл. 5.4.1.

Таблиця 5.4.1. Групування витрат за статтями

<b>Витрати діяльності</b>	<b>Статті витрат</b>
1. Собівартість реалізованих товарів	1.1. Собівартість реалізованих товарів та продукції власного виробництва
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, малоцінних швидкозношуваних предметів, 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
	3.1. Витрати на оплату праці персоналу, що



- |                                      |   |
|--------------------------------------|---|
| 3. Витрати на збут                   | забезпечують збут товарів (продукції)<br>3.2. Відрахування на соціальні заходи<br>3.3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції)<br>3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, малоцінних швидкозношуваних предметів, що забезпечують збут товарів (продукції)<br>3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції)<br>3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку товарів (продукції)<br>3.7. Витрати на транспортування<br>3.8. Витрати на проведення маркетингових заходів<br>3.9. Витрати на тару<br>3.10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі<br>3.11. Інші витрати на збут |
| 4. Інші операційні витрати           | 4.1 Витрати на дослідження та розробки<br>4.2 Собівартість реалізованої іноземної валюти<br>4.3 Собівартість реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу<br>4.4 Сумнівні та безнадійні борги<br>4.5 Втрати від операційної курсової різниці<br>4.6 Втрати від знецінення запасів<br>4.7 Нестачі і втрати від псування цінностей<br>4.8 Визнані штрафи, пені, неустойки<br>4.9 Інші витрати операційної діяльності  |
| 5. Витрати фінансової діяльності     | 5.1. Відсотки за кредит<br>5.2. Інші фінансові витрати  |
| 6. Втрати від участі в капіталі      | 6. Втрати від участі в капіталі   |
| 7. Інші витрати звичайної діяльності | 7. Інші витрати звичайної діяльності  |
| 8. Надзвичайні витрати               | 8. Надзвичайні витрати  |

Синтетичний облік цих витрат здійснюють відповідно на рахунках: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Наприкінці звітного періоду вказані витрати списують на фінансові результати: дебет рахунка 791 і кредит рахунків 92, 93, 94.

Доходи торговельних підприємств складаються із продажною вартості товару мінус ПДВ і акцизний збір, а витрати – із собівартості товару плюс витрати обігу (рис. 5.4.1.)

Витрати  
Собівартість  
реалізованих товарів  
плюс витрати обігу

ПДВ

Акцизний  
збір

Доходи  
Продажна  
вартість товарів

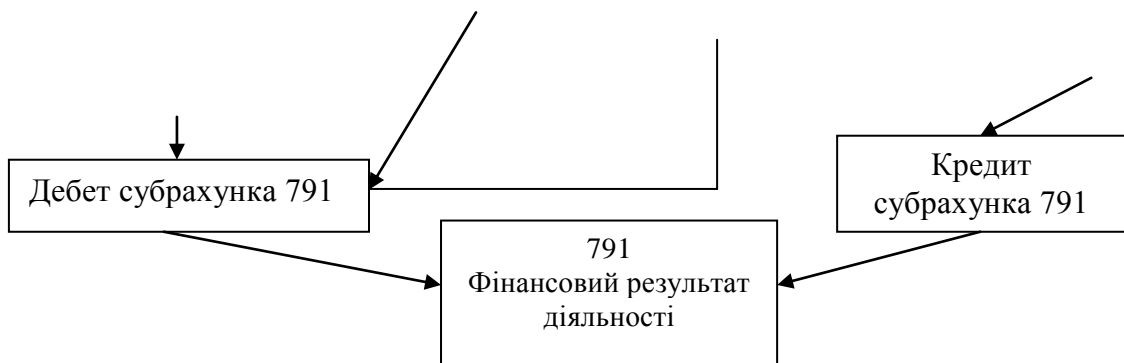


Рис. 5.4.1. Визначення фінансового результату діяльності торговельного підприємства

## 5.5. Облік на підприємствах оптової та роздрібної торгівлі

### 5.5.1. Облік на підприємствах оптової торгівлі

**Облік оптового товарообороту.** В оптових торговельних підприємствах використовують такі способи зберігання й обліку товарів. Порядок організації аналітичного обліку товарів на оптових базах і складах може бути партійним (облікують кожну партію товарів, що надійшли), сортовим (товари зберігають і обліковують за гатунками) та оперативно - бухгалтерським.

За партійного способу окремо зберігають і обліковують кожну партію товарів, що надійшли. На кожну партію товарів виписують товарний ярлик і нумерують. Номер партії вказують на прибуткових і видаткових документах, надходження і відпуск товарів вказують у ярлику і у картці складського обліку товарів.

При сортовому способі товари зберігають за їхніми видами й сортами. Облік товарів ведуть за кількістю та вартістю у картках складського обліку.

Картки складського обліку товарів відкривають: за партійного способу обліку - на кожну партію, при сортовому - на кожен вид (гатунок) товарів.

В оптовій торгівлі найпоширенішим є оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод обліку товарів.

Якщо торгівельне підприємство відмовилося від сплати розрахунково-грошових документів постачальника, воно має повідомити його про це, прийняти товари на відповідальне зберігання й обліковувати їх на позабалансовому рахунку до одержання вказівок постачальника про повернення товарів, переадресування або реалізацію їх.

Під час реалізації товарів зі складів відпуск їх здійснюють на підставі рахунків-фактур, в яких указують асортимент і кількість товарів, що відпускаються. Після відпуску (відвантаження) товарів рахунок-фактуру використовують для виписування платіжних документів для одержання оплати від покупця.

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

Дохід від продажу (реалізації) товарів підприємствами обліковують на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» рахунка 70 «Доходи від реалізації». Кореспонденції рахунків за операціями оптової торгівлі наведені в табл. 5.5.1.

Таблиця 5.5.1. Облік операцій оптової торгівлі

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Надходження товарів від постачальників купівельна вартість ПДВ	281	631
		641	631
2.	Реалізація товарів покупцям	36	702
		602	281
		704	643, 641
3.	Списують витрати обігу	791	92, 93
4.	Відображення операцій по рахунку 791	791	902
		702	791
		791	704
		791	441

Синтетичний облік відвантаження й реалізації товарів в оптових підприємствах ведуть аналогічно до обліку реалізації готової продукції на промислових підприємствах.

**Облік транзитного товарообігу.** У разі транзитної реалізації постачальники відвантажують покупцям товари, обминаючи склади й бази підприємства-посередника. Така форма реалізації товарів прискорює просування їх до споживачів і знижує витрати обігу (вдається уникнути проміжних операцій із розвантаження, складування, зберігання й реалізації).

Реалізацію товарів транзитом здійснюють двома способами за участі підприємства-посередника у розрахунках та без його участі у розрахунках.

За транзитної реалізації за участі у розрахунках підприємство-посередник не лише організовує обіг, а й розраховується за товари із постачальниками і з покупцями. На підставі договорів, укладених з постачальником і покупцем, підприємство-посередник виписує постачальникові розпорядний документ на відвантаження товарів покупцеві, що містить перелік товарів, які підлягають відвантаженню. Копію надсилають покупцеві. На відвантажені товари постачальник виписує розрахунково-платіжні документи, один комплект яких надсилають покупцеві, другий - підприємству-посереднику, яке має стягувати платежі за реалізовані товари з покупців і перераховувати їх постачальникові. Якщо транспортні витрати мають оплачуватися за рахунок покупця, а товар було доставлено транспортом постачальника, то в обох комплектах розрахункових документів зазначають суму транспортних витрат, які підлягають відшкодуванню. Якщо ці витрати має відшкодувати підприємство-посередник, їх визначають лише в його комплекті розрахункових документів.

Операції з транзитної реалізації товарів відображають у системі рахунків так само, як облік реалізації товарів зі складів, з тією різницею, що придбання й відвантаження товарів покупцям відображають одночасно, рахунок 28 «Товари» пропускають.

За реалізації товарів транзитом без участі у розрахунках оптове підприємство виписує наряд і його копію покупцеві. Розрахунки за товари здійснює безпосередньо покупець, переказуючи кошти постачальникові

товарів. Постачальники зобов'язані надсилати оптовим торговельним підприємствам копії платіжних вимог, за якими здійснюється облік транзитного обігу. Операції з реалізації транзитом без участі у розрахунках не відображають на рахунках бухгалтерського обліку підприємства-посередника.

Реалізацію товарів слід відрізнити від внутрішньосистемного відпуску товарів, під яким розуміють відпуск товарів із баз і розподільних складів оптових підприємств іншим роздрібним підприємствам і підприємствам громадського харчування, які належать до складу однієї організації. Внутрішньосистемний відпуск товарів здійснюють у порядку їх переміщення за розпорядженням організацій. Такий відпуск товарів обліковують окремо від реалізації товарів стороннім покупцям на рахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки». Завдяки цьому уникають повторного відображення реалізації товарів. Відпущені товари за дебетом і кредитом рахунка 683 відображають в одній оцінці - за купівельними цінами, тому сальдо рахунок не має. На суму відрахувань, одержаних на покриття витрат за внутрішньосистемним відпуском товарів, складають кореспонденцію рахунків: дебет рахунка 31 і кредит рахунка 719.

**Облік бартерних (товарообмінних) операцій.** У бартерних угодах замість грошових розрахунків використовують обмін товарами за відповідною угодою.

За бартерного обміну підприємство, з одного боку, має відображати реалізацію товарно-матеріальних цінностей (робіт, послуг) а з іншого - процес їх придбання (минаючи грошові розрахунки). Днем здійснення обігу вважають день передання за бартером матеріальних цінностей покупцеві. У бухгалтерському обліку за бартерного обміну вартість товарів у порядку бартерних операцій відображають за дебетом рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитом рахунка 702 «Дохід від реалізації товарів». Одержані за бартером матеріальні цінності мають бути відображені за дебетом матеріальних та інших рахунків і кредитом рахунка

63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». Заборгованість покупця погашається взаємним заліком заборгованості постачальнику й покупцю з урахуванням податків: дебет рахунка 63 і кредит рахунка 36. Товарообмін здійснюють за договірними цінами.

Первинна вартість товарів, отриманих у межах бартерних угод, формується з огляду на характер самої угоди. Обмінні (бартерні) операції поділяють на операції з обліку подібних і неподібних товарів.

**Облік у комісійній торгівлі.** Окремим видом торгівлі є комісійна торгівля. Загалом організація обліку господарських засобів, витрат обігу здійснюється за методикою, прийнятою для торгівлі. Однак порядок відображення розрахункових операцій між комісіонером (посередницькою організацією), комітентом (продавцем або покупцем товарів) і покупцем (постачальником) товарів має певні особливості, які розглядаються при опрацюванні завдань практичної частини (додаток 1). Аналітичний облік здійснюють за видами товарів і підприємствами (особами), комісіонерами.

#### **5.5.2. Облік на підприємствах роздрібно́ї торгівлі**

**Облік торговельних націнок.** Під час оприбуткування товарів на підприємствах роздрібно́ї торгівлі встановлюють відсоток торговельної націнки, облік якої ведуть на субрахунку 285 «Торгова націнка». На підставі Звіту про обіг товарів роблять записи у регістрах бухгалтерського обліку з нарахування торговельної націнки: дебет рахунків 281, 282 і кредит рахунка 285. Наприкінці звітнього періоду складають розрахунок розподілу торговельної націнки між реалізованими й нереалізованими товарами.

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібно́ї) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначають діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у

звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів. Списання за розрахунками суми торговельної націнки на реалізовані товари відображають за дебетом субрахунка 285 і кредитом субрахунків 281 і 282.

Облік одержаних товарів підприємством роздрібної торгівлі здійснюють залежно від того, за якими цінами одержано товари - регульованими чи нерегульованими. При цьому роздрібне торговельне підприємство одержує у розпорядження торговельну знижку в повному розмірі у разі, якщо придбання товарів безпосередньо у постачальників - виробників товарів. Якщо товар у роздрібну мережу знаходить через посередницьку ланку, тобто від торговельних баз і складів, то роздрібне підприємство одержує торговельну знижку не в повному обсязі, а частку її, що відповідає плановим витратам і нагромадженням у цій ланці. Іншу частину торгівельної знижки утримують на користь торгівельних баз і складів.

**Аналітичний і синтетичний облік роздрібного товарообігу.** Облік товарів ведуть за місцями зберігання та матеріально відповідальними особами або бригадами (за бригадної матеріальної відповідальності продавців). Одержують товари, як правило, матеріально відповідальні особи.

Ваговий товар, що надійшов, приймають за чистою масою (маса нетто), тобто без обліку маси тари. Тому в товарних документах окремо фіксують масу тари. Облік товарів проводять за місцями їх зберігання та матеріально відповідальними особами лише у вартісному вираженні без розподілу за окремими товарами. Кількісний облік товарів зазвичай здійснюють за товарами, стосовно яких потрібен особливий контроль (коштовне каміння, вироби із золота тощо).

На кожну матеріально відповідальну особу відкривають особовий рахунок, в якому роблять записи з оприбуткування й витрачання товарів і

виводять залишки на звітну дату. Кожна матеріально відповідальна особа складає у встановлений термін товарний звіт, який із доданими до нього прибутково-видатковими документами є підставою для запису за рахунками синтетичного й аналітичного обліку в Журналі 5 або 5-а (розділ IV).

Підприємства роздрібної торгівлі, як правило, реалізують товари за готівку. Розмір реалізації дорівнює сумі готівки, яка надійшла до каси за продані товари. Суму виручки встановлюють на підставі показників касового лічильника й одночасного підрахунку чеків у продавців. Підставою для відображення в обліку операцій із реалізації товарів є звіт касира і товарний звіт матеріально відповідальної особи (із доданими документами).

Відпуск товарів у дрібнороздрібну мережу (кіоски, ларьки, лотки) оформлюють видатково-прибутковими накладними, які виписують у двох примірниках. Один примірник передають особі, яка одержала товар, другий залишається в матеріально відповідальній особі, яка відпустила товар. У накладній зазначають найменування, гатунок, продажну ціну й вартість відпущених товарів. У бухгалтерії відпуск товарів у дрібнороздрібну мережу реєструють у Книзі обліку дрібнооптового відпуску товарів і розрахунків із продавцями.

Після реєстрації товарів продавці здають виручку до каси фірми (магазину) про що роблять відмітку у видатково-прибутковій накладній із зазначенням номера і дати прибуткового касового ордера, завіреного підписом бухгалтера. У встановлений термін матеріально відповідальні особи, за якими закріплена дрібнороздрібна мережа, передають використані видатково-прибуткові накладні до бухгалтерії. У графі «Прибуток» товарного звіту в хронологічному порядку перелічують усі видатково-прибуткові накладні, на підставі яких були оприбутковані товари і тара. У графі «Видаток» на підставі виписаних квитанцій показують суму виручки від реалізації товарів. В окремій графі відображають вартість повернених товарів. Перевірені товарні звіти записує бухгалтер у «Відомість прийнятих



від підзвітних матеріально відповідальних осіб товарних звітів», на підставі яких складають кореспонденції рахунків (табл. 5.5.2).

Таблиця 5.5.2. Облік роздрібного товарообороту

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Передано підзвітними особами сума виручки за товари за продажними цінами Відображається ПДВ	301	702
		311	
		704	641
2.	Списують вартість реалізованих товарів за продажними цінами на підставі товарних звітів матеріально-відповідальних осіб	902	283
3.	Списується торгівельна націнка (знижка)	285	283
4.	Відображаються витрати і доходи від реалізації товарів	791	902
		791	704
		702	791
		791	441

Реалізація товарів у роздрібних торгових підприємствах здійснюють, як правило, за готівку. Виручку від реалізації товарів, що надходить в касу, оприбутковують під звіт касира.

Розрахунки за товари і надані послуги на підприємствах торгівлі проводяться готівкою або в безготівковій формі (платіжними карточками, платіжними чеками, платіжними дорученнями тощо) з використанням реєстраторів розрахункових операцій (електронних контрольно-касових апаратів, електронних контрольно-касових реєстраторів, комп'ютерно-касових систем тощо) або зареєстрованих у встановленому порядку розрахункових книг.

Покупцям після оплати вартості товарів і послуг готівкою видають розрахункові документи (касові чеки, розрахункові квитанції тощо). Оплату окремих товарів високої продажної вартості, можна проводити через банк розрахунковими чеками. Наявну виручку від реалізації товарів підприємствами роздрібної торгівлі вносять до банку для зарахування на поточний рахунок. При цьому на підставі квитанції, виданої банком чи копії супровідної відомості на здачу виручки інкасаторам складається кореспонденція рахунків: дебет рахунка 311 і кредит рахунка 331. Такий порядок зумовлено тим, що банк передані йому гроші зараховує на

рахунок торговельного підприємства і на підставі виписки банку складається кореспонденція рахунків дебет рахунка 791 і кредит рахунка 902.

Сальдо рахунка 33 «Інші кошти», субрахунок 3 «Грошові кошти в дорозі» може бути лише дебетовим. Якщо окремі суми на 1 число наступного місяця не будуть переказані на рахунок торговельного підприємства, бухгалтерія має вжити заходів, аби розшукати суми, які не надійшли.

Якщо товари реалізують у кредит, їхню вартість цілком включають до валового доходу торговельного підприємства за датою фактичного відпуску товарів покупцеві. Тому на всю вартість реалізованих у кредит товарів складають кореспонденції рахунків (табл. 5.5.3.)

Таблиця 5.5.3. Облік реалізації товарів у кредит

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Одержані початкові платежі за реалізацію товарів	30	702
2.	Відображається наданий кредит на всю вартість реалізованих у кредит товарів	36	702
3.	Списується роздрібна ціна проданих товарів із матеріально відповідальних осіб	902	283
4.	Списується в кінці місяця (методом «червоне сторно») торговельна націнка (знижка) за товарами, проданими в кредит	902	285
5.	Відображається надходження грошей від покупця на погашення кредиту одночасно відображається списання реалізованих товарів і нараховується ПДВ	30	36
		311	
		283	282
		704	641
6.	Відображаються витрати і доходи від реалізації товарів	791	902
		791	704
		702	791
		791	441

**Облік виїзної торгівлі.** Організація виїзної торгівлі впливає на організацію її бухгалтерського обліку. Перед виїздом оформляється видача товарів, які передбачається реалізувати, під звіт. Оформляються відповідні документи: товаротранспортні накладні, прибуткові накладні, приймальні акти, забірні листи із зазначенням назви, сорту, кількості, ціни та загальної вартості товару.

При торгівлі в іншому населеному пункті необхідно видати продавцеві посвідчення про відрядження та подорожній лист вантажного автомобіля ф. №2. Видається аванс за встановленими нормами з врахуванням оплати ринкового збору.

Після повернення з відрядження продавець здає виручку підприємстві. Непроданий товар продавець повертає на склад, оформляючи накладні та здає в бухгалтерію з врахуванням термінів подачі звіт про використання коштів, наданих на відрядження та у під звіт.

Кореспонденції рахунків з обліку господарських операцій при здійсненні виїзної торгівлі наведені в табл. 5.5.4.

Таблиця 5.5.4. Облік господарських операцій при здійсненні виїзної торгівлі

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оплачено за використання найманого автотранспорту	631	311
2.	Відображено податковий кредит		
3.	Передані товари для здійснення виїзної торгівлі	282	281
4.	Нараховано торгівельну націнку	282	285
5.	Видано продавцю кошти під звіт	372	301
6.	Відображається виручка від реалізації товарів	372	702
7.	Відображається ПДВ	704	641
8.	Списано торгівельну націнку за реалізовані товари	285	282
9.	Списано собівартість реалізованих товарів	902	282
10.	Відображається витрати ринкового збору	92	372
11.	Нараховано суми витрат по відрядженню продавця	93	372
12.	Повернено кошти, не використані продавцем за підзвітними сумами	301	372
13.	Повернено товари, не реалізовані продавцем	281	282
14.	Списано торгівельну націнку за нереалізованими товарами	285	282
15.	Відображаються витрати з найму автомобіля та ПДВ	93 644	631 631
16.	Відображено витрати і доходи від реалізації на фінансові результати та визначається фінансовий результат від реалізації товарів	791 791 791 702 791	93 704 92 902 791 441

Кореспонденції рахунків при реалізації товарів через торговельний апарат наведені в табл. 5.5..

### 5.5.5. Облік реалізованих через торговельний апарат товарів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Оприбутковані товари від постачальників по відпускній ціні ПДВ	282	631
		644	631
2.	Відображено торгівельну націнку	282	285
3.	Реалізовані товари через автомати	902	282
		704	641
		301	702
4.	Списується наприкінці місяця торгова націнка (сторно)	902	285
5.	Проведено оплату постачальникам	631	311
6.	Відображено операції на фінансовий результат	702	791
		704	791
		791	902
7.	Визначено фінансовий результат	791	441

## **6. Бухгалтерський облік у будівництві**

### **6.1. Вплив особливостей будівництва на організацію бухгалтерського обліку**

Методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про будівництво визначені П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Будівництво – спорудження нового об'єкта, рекомендація, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт. Об'єкт будівництва – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі й споруди, будівництво яких здійснюють за єдиним проектом.

Для здійснення будівництва необхідні капітальні інвестиції. Це поняття включає наявність джерел фінансування для покриття витрат на будівництво, реконструкцію, модернізацію основних засобів. Капітальне будівництво може бути державним і приватним, здійснюватися господарським та підрядним способом.

До початку будівництва об'єкта розробляється проектно-кошторисна документація, до якої входять такі документи: проектне завдання; зведений кошторисно-фінансовий розрахунок; кошторис будівництва.

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

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

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

Будівельний аграрний сервіс передбачає виконання будівельно-монтажних робіт у сільськогосподарських товаровиробників при наявності джерел інвестування.

Підрядні будівельні організації, які виконують будівельні роботи для сільськогосподарських підприємств, мають певні особливості, обумовлені специфікою будівництва, структурою і технологією діяльності виробничих підрозділів, які впливають на організацію бухгалтерського обліку.

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

Процес будівництва є довготривалим, тому витрати нагромаджуються в обліку за об'єктами через незавершене виробництво до здачі об'єкта замовнику.

Будівництво має без цехову структуру, тому загальновиробничі витрати обліковують на одному рахунку. Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» у будівництві поділяється на два субрахунки:

- 911 «Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати»;
- 912 «Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів».

Для забезпечення техніки безпеки у будівництві зводять тимчасові будівлі, гаражі. Облік експлуатації тимчасових споруд здійснюється на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи», субрахунок 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди».

Облік виробничих запасів ведеться на субрахунках 201 «Сировина і матеріали» та 205 «Будівельні матеріали», які передбачають рух різних видів засобів.

Згідно з П(С)БО 18 «Будівельні контакти» визначені поняття, характерні для будівництва і першочергово, будівельний контакт як договір на будівництво.

Положенням визначені два види контрактів, за якими організовується бухгалтерський облік:

- контракт з фінансованою ціною – договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо));
- 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 фіксованої величини).

Контракти можуть переглядатись на засадах необхідності, періодичності, повноти та контрольованості.

Методами обліку витрат за контрактами, які використовуються підрядниками, є метод виконання відсотка робіт і метод виконання контракту. При використанні методу виконання відсотка робіт дохід відображається у міру виконання контракту. Витрати, понесені на відповідній стадії, порівнюються з доходами і відображаються у Звіті про результати виконаної роботи. При методі виконання контракту обліковують витрати й одержані авансові надходження у процесі виконання контракту, а доходи відображаються по закінченні контракту. Тип будівельного контракту впливає на визначення доходу. На визначення доходу також впливає можливість достовірної оцінки кінцевого фінансового результату. При цьому сама по собі достовірна оцінка кінцевого фінансового результату також залежить від виду будівельного контракту.

Якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, доходи і витрати за контрактом, пов'язані з будівельним контрактом, слід визначити відповідно як доходи і витрати з посиленням на ступінь завершеності робіт за контрактом на дату балансу.

У світовій бухгалтерській методології фактично сформувалося й застосовується не один, а два методи визначення доходу від будівельних контрактів: метод завершення контракту; метод ступеня завершення робіт.

Згідно п. 7 П(С)БО 18 «Будівельні контракти», якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

- доход визначається у сумі фактичних витрат від початку визначення будівельного контракту, щодо яких існує ймовірність їх відшкодування;
- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були понесені.

Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним із методів: вимірювання та оцінка виконаної роботи; співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Важливим при виконанні будівельних робіт є визначення договірної ціни.

Договірна ціна визначається замовником і генеральним підрядним за участю проектних підприємств шляхом прямої домовленості або за результатами проведених тендерних торгів і залежить від складу витрат з урахуванням чинних нормативних документів, інформації про вартості раніше збудованих об'єктів, розрахунків кошторисної вартості проекту торгів, також включає кошторисну вартість будівельних і монтажних робіт, лімітовані тарифи та інші витрати.

Для виконання робіт підрядник одержує проектно-кошторисну документацію. Її розробку звичайно здійснює спеціалізована фірма - проєктант.

Якщо планується поетапна здача об'єкта в експлуатацію, ціна робіт може встановлюватись тільки на перший етап із визначенням у контракті порядку рахунку ціни робіт наступних етапів.



Встановлення договірної ціни у будівництві здійснюється відповідно до ДБН 1.1.1-2000 „Правила визначення вартості будівництва”, затверджених наказом Держбуду України від 27.08.2000р. №174, які діють з 1 січня 2001р.

Основою для складання договірних цін є затверджені в установленому порядку зведені кошторисні розрахунки, розроблені в складі проектно-кошторисної документації, яка пройшла експертизу, локальні та об'єктні кошториси (ресурсні кошториси), а також кошторисні норми на конструктивні елементи і види робіт, тісні показники продукції і послуг для будівництва. Договірні ціни на виконання будівельно-монтажних робіт в Україні можуть бути твердими і динамічними.

**Тверді** (остаточні) договірні ціни є незмінними на весь обсяг будівництва (реставрації, ремонту) та період цього виконання з урахуванням можливого коливання цін. При встановленні твердих договірних цін до них можуть включатися витрати по страхуванню ризиків, що забезпечують захист майнової зацікавленості учасників контракту в обґрунтованих і погоджених замовником (інвестором) цін, проте не більше, ніж 2 % від кошторисної вартості будівельно-монтажних робіт.

**Динамічні** (неостаточні, відкриті) договірні ціни мають, як правило, незмінну частину витрат - базову кошторисну вартість, що відноситься до діяльності підрядника, і коригуються в процесі виконання робіт за фактом застосування до надбавок (знижок), що дає змогу врахувати рівень інфляції та дію економії важелів регулювання вартісних показників.

Оцінка кінцевого фінансового результату за будівельними контрактами із застосуванням різних цін та визначення доходів передбачені пунктами 5, 6, 7, 8 і 9 П(С)БО 18 «Будівельні контракти».

Основними завданнями бухгалтерського обліку у будівництві є:

- розмежування витрат на капітальне будівництво, некапітальних робіт і накладних;

- відображення витрат за об'єктами будівництва з виділенням окремо витрат на будівельні і окремо на монтажні роботи відповідно до прийнятої номенклатури статей;
- контроль за отриманням лімітів витрат, передбачених кошторисом;
- контроль за порядком ведення обліку матеріально відповідальними особами, строками і якістю оформлення первинних документів;
- надання облікової інформації про ефективність використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів для своєчасного прийняття рішень щодо попередження безгосподарності і нераціонального використання ресурсів.

## **6.2. Облік витрат і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт**

**Об'єкти витрат.** Облік витрат здійснюється за договорами (контрактами) по будівельній організації та структурних підрозділах. Об'єктом обліку виступає кожний об'єкт будівництва, кілька об'єктів або виконання окремих видів робіт за одним проектом або будівельний контракт.

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

Відповідно до об'єктів витрат розрізняють:

- собівартість окремих видів будівельно-монтажних робіт;
- собівартість об'єкта будівництва;
- собівартість будівельно-монтажних робіт за будівельним контрактом.

**Класифікація витрат будівельного виробництва.** Витрати класифікують за такими ознаками: види діяльності будівельної організації; місце виникнення витрат; подібність складу витрат; способи включення витрат у собівартість будівельно-монтажних робіт; доцільність витрачення; віднесення до вартості будівельного контракту.

За видами діяльності витрати у підрядних організаціях поділяються на витрати звичайної – операційної фінансової та інвестиційної – і надзвичайної діяльності.

За місцем виникнення витрати поділяються на: витрати основного виробництва; витрати допоміжного виробництва; витрати другорядних виробництв.

За способами включення до собівартості будівельно-монтажних робіт витрати поділяють на: прямі; непрямі.

За доцільністю витрачання витрати класифікують на; продуктивні; непродуктивні; надзвичайні.

За ознакою віднесення до вартості будівельного контракту (будівельно-монтажних робіт) витрати поділяють на: витрати за будівельним контрактом; витрати звітного періоду.

За подібністю витрати поділяють:

- за елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати;
- за статтями витрат: матеріальні витрати; основна заробітна плата робітників; додаткова заробітна плата робітників; відрахування на соціальні заходи; експлуатація будівельних машин і механізмів; втрати від браку; загальновиробничі (загальнодільничні витрати).

Зміст статей витрат формується кожною будівельною організацією самостійно відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Наводимо для прикладу зміст та документацію з окремих статей витрат.

Відпуск матеріалів зі складу здійснюють на основі первинних документів, до яких відносяться: накладна – вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11), лімітно-забірна картка (ф. № М-8, № М-9, № М-28, № 28а), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10), сигнальні вимоги (ф. № М-11а), акт про виявлений дефект устаткування (ф. № М-17), акт про залишки та списання матеріалів відкритого зберігання (ф. № М-22), акт про приймання – передавання обладнання до монтажу (ф. № М-15а) товарно-

транспортна накладна (ф. № 1-Т). Інформацію первинних документів накопичують і групують у облікових реєстрах: матеріальних звітах (ф. № М-19, № М-19а), звітах про обіг основних матеріалів (ф. № М-29).

Деталі і конструкції обліковуються і списуються на виробництво за первісною вартістю в розмірі фактичних витрат на їх придбання. Роботу будівельних машин і механізмів відображають у первинних документах, до яких належать: Рапорт про роботу будівельної машини (ф. № ЕБМ-1), який складають на кожну машину (механізм), що працює на об'єкті одну зміну. У рапорті вказують загальний корисний час роботи простої та їхні причини. Якщо будівельна машина працює понад одну зміну, складають Рапорт (ф. № ЕБМ-3). Подорожній лист будівельної машини (ф. № ЕБМ-2) використовується для обліку роботи автомобільних кранів та інших машин на автомобільному шасі. Рапорт про роботу будівельної машини (механізму) (ф. № ЕБМ-4) складають, якщо обсяг виконаної машиною роботи можна обчислити у натуральних показниках. Названі документи складають в одному примірнику і використовують для нарахування заробітної плати працівникам, які обслуговують будівельні машини.

Для узагальнення роботи машин і механізмів призначена картка обліку роботи будівельної машини (механізму) (ф. № ЕБМ-5), яку складають окремо для кожної машини. Підсумкову інформацію цих карток переносять у зведені картки (звіти) за групами однорідних машин. З метою узагальнення даних про роботу будівельних машин (за місяць, рік) ведуть Журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів) (ф. № ЕБМ-6).

На початку й по завершенні робіт будівельних машин і механізмів складають Акт про установку, пуск і демонтаж будівельної машини (ф. № ОЗ-5).

Витрати на утримання і експлуатацію власних і орендованих машин і механізмів у будівельній організації відображають по рахунку 23 «Виробництво», стаття «Експлуатація будівельних машин і механізмів», за їхніми видами або групами, й відносять на витрати за окремими об'єктами калькулювання за прямою ознакою на підставі первинних документів.

Загальновиробничі витрати поділяють на продуктивні, облік яких ведеться на аналітичному рахунку 9121, та непродуктивні, облік яких здійснюється на аналітичному рахунку 9122. Загальновиробничі продуктивні витрати включають витрати відповідно їх віднесення на цей аналітичний рахунок згідно П(С)БО 16 «Витрати» та обумовлені потребами будівництва.

До загальновиробничих непродуктивних витрат належать: витрати на транспортне обслуговування начальників цехів, виконробів, майстрів будівельної організації; витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів; витрати на службові відрядження понад норму, витрати на підготовку кадрів понад установлений ліміт (2 % від фонду оплати праці звітного періоду) та інші.

Загальновиробничі витрати розподіляються за методикою їх розподілу згідно П(С)БО 16 «Витрати» і відносяться розподілені на виробничу собівартість продукції (рахунок 23) і нерозподілені – на собівартість реалізованої продукції (рахунок 90). Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності (пропорційно прямим витратам; обсягам доходів; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо).

**Облік витрат, які не включають до собівартості будівельно-монтажних робіт.** До таких витрат відносяться адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати; витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту. Вказані витрати обліковують на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» і 94 «Інші витрати операційного періоду» за змістом відповідно до складових за П(С)БО 16 «Витрати».

Адміністративні витрати можуть бути визначені витратами за будівельним контрактом, якщо: ці витрати безпосередньо пов'язані з використанням цього будівельного контракту; окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника.

Наприкінці звітної періоду витрати облічені на рахунках 92, 93, 94 відносять на фінансові результати діяльності, а відшкодування адміністративних витрат замовниками відображається як доходи і обліковується по кредиту рахунка 703.

До витрат, які також не відносять на собівартість будівельно-монтажних робіт також відносять витрати неопераційної діяльності (фінансової, інвестиційної, від надзвичайних подій, що обліковуються відповідно на рахунках 95, 96, 97 та 99).

Наприкінці звітної періоду зібрані суми по цих рахунках також відносять на фінансові результати діяльності будівельної організації.

**Облік тимчасових будівель і споруд.** Тимчасові будівлі і споруди можуть зводитись за рахунок коштів забудовника (замовника) (титульні об'єкти) або за рахунок накладних витрат будівельної організації (нетитульні об'єкти). До тимчасових будівель і споруд, відносяться огорожі основного об'єкта будівництва, складські приміщення, навіси, комори тощо.

Витрати на спорудження та розбирання таких об'єктів включають до виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт за відповідними статтями калькулювання й елементами витрат, якщо вони включені у кошторис на будівництво об'єкта.

Господарські операції з обліку витрат на тимчасові будівлі і споруди будівельної організації наведені в табл. 6.2.1.

Таблиця 6.2.1. Облік тимчасових будівель і споруд

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображаються витрати на придбання й будівництво (нетитульних) об'єктів	153	20 63,65,66
2.	Введено в експлуатацію за первинною вартістю	113	153
3.	Відображається нарахування зносу тимчасових (нетитульних) споруд і пристроїв	91	132
4.	Списуються тимчасові споруди при їх ліквідації	132	113
5.	Оприбутковуються матеріали від розбирання об'єктів за ціною можливого виконання або реалізації	20	746
6.	Відображаються витрати на розбирання	976	66,65,68
7.	Відносяться доходи і витрати на фінансові результати та визначається фінансовий результат	764 791	791 976

		791	441
--	--	-----	-----

Облік витрат на спорудження (титульних) споруд і будов ведеться будівельною організацією на окремому субрахунку 233 «Некапітальні роботи» окремо за кожним з таких об'єктів.

Після завершення будівництва та введення тимчасових (титульних) споруд і будов в експлуатацію витрати їх будівництво, віднесені на субрахунок 233, списуються за рахунок коштів, накопичених на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», а стосовно будов і споруд, що належать до основних засобів – у дебет рахунка 10 «Основні засоби». Одночасно на повну вартість цих споруд і будов нараховується знос по кредиту рахунка 131. Вартість споруд, які не належать до основних засобів, відображають по дебету рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і одночасно на повну їх вартість нараховується знос по кредиту рахунка 132. Сума зносу відноситься в дебет рахунка 23.

**Облік незавершеного виробництва.** Облік незавершеного виробництва ведеться на окремому аналітичному рахунку рахунка 23 «Виробництво». У складі незавершеного виробництва підрядник відображає витрати, пов'язані із виконанням робіт, які ще не визнано доходом.

Обсяг незавершеного виробництва щомісячно визначають по акту за кожним незавершеним етапом (конструктивним елементом, видом робіт або контрактом). Вартість його обчислюють за даними фактичних вимірювань й кошторисними одиничними розцінками.

**Облік втрат від браку.** Втрати від браку в роботі будівельних організацій відображаються на рахунку 24 «Брак у виробництві». Облік браку ведеться по окремих об'єктах будівництва по основному виробництву, видах робіт та допоміжних підсобних виробництвах у журналах 5, 5А, листах – розшифровках або машинограмах.

У витрати на виправлення браку, допущеного під час виконання будівельно-монтажних робіт, включається вартість додатково витрачених матеріалів, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, на експлуатацію будівельних

машин і механізмів, а також частина загальновиробничих (загальнодільничних) витрат.

До втрат від браку відносять вартість остаточно забракованої будівельної продукції та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої будівельної продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби. Суми, що вираховуються, відображаються по кредиту рахунка 24. Сума перевищення дебетового обороту над кредитовим по рахунку 24 показує втрати від браку, які відносяться на собівартість будівельно-монтажних робіт (дебет рахунка 23).

**Калькулювання собівартості продукції виробництва.** Для калькулювання собівартості будівництва здійснюють облік за будівельними контрактами наростаючим підсумком до завершення виконання контракту по рахунку 23 «Виробництво» на окремих об'єктах обліку в журналі 5 або 5а (машинограмі). Записи в журналі (машинограмі) здійснюють на підставі первинних документів, згрупованих у відомостях розподілу матеріалів і заробітної плати та інших статей витрат за калькуляційними об'єктами. На підставі записів у журналі визначають фактичну собівартість зданих забудовникові робіт. Головним регістром обліку виконання будівельно-монтажних робіт у натуральній і вартісній формі є журнал обліку виконаних робіт (типова форма № КБ - 6), який веде відповідальна особа підрядчика.

Калькуляційною одиницею у будівництві вважають окремий будівельний об'єкт, на який є кошторис або кошторисно-фінансовий розрахунок. Будівельні організації можуть використовувати для обліку витрат на будівництво: рахунок 23 та рахунки класу 9. Витрати діяльності або рахунки класу 8. Витрати за елементами. В таблиці 6.2.2. відображено облік витрат по будівництву з використанням рахунка 23 та рахунків класу 9.

Таблиця 6.2.2. Кореспонденції рахунків у господарських операціях будівельної організації з використанням рахунка 23 та рахунків класу 9

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків
---	------------------------------	-------------------------



п/п		Дебет	Кредит
1	Отримано частину авансу підрядником	31	681
2	Відображено власні прямі витрати підрядника	23	13, 20, 65, 66
3	Відображено загальновиробничі витрати в частині: - витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів - інших накладних загальновиробничих витрат	91 91	13, 20, 65, 66 13, 20, 65, 66
4	Списано загальновиробничі витрати	23	91
5	Відображено адміністративні, інші операційні витрати і витрати на збут	92, 93, 94	13, 20, 65, 66
6	Виписано генпідрядником рахунок за виконані роботи	36	703
7	Одночасно відображено проміжні рахунки генпідрядником (без ПДВ)	238	239
8	Відображено ПДВ у рахунку генпідрядника (на всю суму ген підряду)	703	641
9	Списано власні витрати по закінчених роботах	903	23
10	Списано дохід на фінансовий результат	703	79
11	Списано накладні витрати (адміністративні, інші операційні витрати і витрати на збут) на фінансовий результат	79	92,93,94
12	Проведено залік авансу	681	36
13	Після закінчення будівельного контракту (умовна сума виставлених додатково в ході будівництва проміжних рахунків)	239	238

При використанні рахунків класу 8. Витрати за елементами витрати по кредиту відповідних рахунків за статтями витрат відображають по дебету відповідних рахунків класу 8 (81, 82, 83, 84, 85) з використанням відповідних субрахунків по кожному з них. Віднесені суми витрат за окремими елементами та субрахунками рахунків класу 8 доцільно одночасно на підставі бухгалтерської довідки відносити в дебет рахунка 23 «Виробництво» за статтями витрат. Використання рахунків класу 8 необхідне для контролю витрат на будівництво за їх елементами, а відображення витрат по рахунку 23 важливе для накопичення інформації за статтями витрат по окремих об'єктах будівництва. Будівельне підприємство самостійно обирає метод обліку витрат з використанням тільки рахунка 23 або з використанням рахунків класу 8 та рахунка 23 «Виробництво».

### **6.3. Облік доходів, розрахунків із замовниками та результатів діяльності будівельних виробництв**

**Оцінка доходів.** Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відрахувань, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом. Дохід за будівельним контрактом оцінюються за справедливою вартістю активів, які вже отримані або підлягають отриманню.

Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі: погодження із замовником відхилень та / або претензій, які змінюють ціну будівельного контракту в періоді після його укладання; зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передають її зміни.

Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки згідно з П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

**Облік здачі (реалізації) підрядних робіт і розрахунків із замовниками.** Основним документом, що регулює взаємовідносини між замовником і підрядником на виконання підрядних робіт та здійснення між ними розрахунків є будівельний контракт (договір на будівництво), який може бути складний у вигляді контракту звичайного підряду і контракту підряду на капітальне будівництво. Звичайним контрактом підряду оформляється виконання різного роду ремонтних, монтажних та інших подібних робіт в основному за рахунок матеріалів замовника. За цим контрактом замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану підрядником роботу.

За контрактом підряду на капітальне будівництво оформляється виконання всього комплексу будівельно-монтажних робіт. За цим договором підрядник повинен в установленій термін виконати весь обсяг робіт відповідно до затвердженої проектно-кошторисної документації, а замовник прийняти закінчені будівництвом об'єкти і провести кінцеві розрахунки згідно з умовами контракту.

За умовами контракту може бути передбачено здійснення розрахунків за контрактом з фіксованою ціною або за контрактом за ціною «витрати плюс». Можуть бути передбачені аванси за виконувани роботи.

Згідно затверджених типових форм первинних документів з обліку у будівництві передавання готових об'єктів будівництва забудовникові оформляють залежно від встановленої між сторонами форми розрахунків: Актом приймання виконаних робіт по завершеному будівництвом об'єкту (ф. № КБ-2) або Довідкою про вартість виконаних робіт і витрат за технологічними етапами й комплексними роботами (ф. № КБ-3). Ці документи складають згідно із Журналом обліку виконаних робіт (ф. № КБ-6).

Якщо будівельна організація виконує підрядні роботи із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ та організацій державної форми власності, то задача-прийняття робіт оформляється Актом на приймання виконаних підрядних робіт за формою № КБ – 2а. Якщо роботи будівельною організацією виконуються за рахунок різних джерел фінансування, то використовується Довідка про вартість виконаних підрядних робіт за формою № КБ – 3.

Довідку за формою № КБ – 3 щомісяця складають фахівці будівельного підприємства для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та витрат і проведення розрахунків за виконані підрядні роботи на будівництві.

Актами здачі робіт за формою КБ – 2 оформляють також виконані будівельні роботи за окремими конструктивними елементами. Роботи, виконані за договором субпідряднику, приймає генпідрядник у присутності представника замовника на підставі складеної субпідрядником довідки за формою № КБ – 3.

Розрахунки за виконані роботи, порядок здійснення яких визначає договір (контракт), можуть бути проведені повністю за виконані роботи за контрактом (угодою) або частково, шляхом проміжних платежів (за етапи, комплекси, окремі види робіт і послуг, конструктивні елементи). Замовник може переказати підрядникові передбачені угодою аванси, а підрядник може пред'явити

замовникові для оплати проміжні рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом.

Залежно від визначення сум витрат і прибутку від будівельних робіт у розрахунках за виконані роботи застосовують два види заборгованості між підрядником і замовником:

- валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом – сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу від початку виконання будівельного контракту. Відображається підрядником у складі незавершеного виробництва;
- валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом – сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу від початку виконання будівельного контракту. Відображається підрядником у складі інших поточних зобов'язань.

Розрахунки підрядника із забудовником (субпідрядника із генпідрядником) здійснюють за переданими для оплати рахунками за виконані роботи. Для накопичення даних про виконані роботи, переданих для оплати рахунків, і залишок незавершеного виробництва, про валову заборгованість забудовників (замовників) або забудовникам (замовникам) до рахунка 23 «Виробництво» відкривають субрахунки 238 «Незавершені будівельні контракти» і 239 «Проміжні рахунки». Сума проміжних рахунків відображається одночасно за дебетом субрахунка 238 і кредитом субрахунка 239. Записи на цих субрахунках здійснюють на суму рахунка до оплати (без непрямих податків) за виконані будівельні роботи (проміжний рахунок оплати) у тому періоді, в якому цей рахунок передано для оплати й відображено в обліку кореспонденцією рахунків: дебет рахунка 36 і кредит рахунка 703.

Після завершення будівельного контракту сальдо на субрахунках 238 і 239 списують зворотною кореспонденцією рахунків: дебет рахунка 239 і кредит рахунка 238.

Списання фактичних витрат за підрядом (об'єктом) або витрат за окремими етапами робіт, конструктивними елементами або комплексами згідно з умовами контракту відображається записом за дебетом рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг» та кредитом рахунка 23 «Виробництво» з одночасним нарахуванням податкових зобов'язань: дебет рахунка 703, 704 і кредит рахунка 643, нарахування доходів включаючи ПДВ відповідно за дебетом рахунка 36 і кредитом рахунка 703. На підставі бухгалтерських довідок відображається закриття рахунків 903, 703, 704, а також рахунків витрат діяльності і віднесення відповідних сум на рахунок 791. На рахунку 791 шляхом порівняння кредитових і дебетових оборотів визначається фінансовий результат від реалізації підрядних робіт (об'єктів) – прибуток або збиток.

Господарські операції з обліку витрат, доходів і фінансових результатів підрядної організації від будівництва об'єктів наведені в табл. 6.2.3.

Таблиця 6.2.3. Облік витрат, доходів і фінансових результатів підрядної організації на будівництві

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Відображаються прямі витрати на будівництво об'єкта	23	13,20,22, 63,64,65 66,37,68
2.	Облічені загальновиробничі витрати	91	13,20,22, 63,64,65, 66,37,68
3.	Віднесено загальновиробничі витрати	23 90	91
4.	Облічені інші витрати	92,93 94	13,20,22, 63,65,66, 37,68
5.	Прийнято вартість робіт субпідрядника по фактичній собівартості	23	63
	ПДВ	644	63
6.	Одержано аванс від забудовника	31	681
7.	Прийнято виконані роботи відображаються доходи за	36	703

	справедливою вартістю активів		
	Податкові зобов'язання	703, 704	643
	Одночасно <sup>1</sup> визнаний дохід за будівельним контрактом відображається на рахунках 238 і 239	238	239
8.	Списуються витрати діяльності на фінансові результати	791	92 93 94
9.	Списуються прямі витрати за завершеними будівельними контрактами	903	23
	Одночасно	239	238
10.	Відображається залік авансу	681	36
11.	Відображаються операції по визначенню фінансового результату	791 703 791 791 791	903 791 704 92,93,94 441
12.	Одержано премію від замовника	311	703
13.	Нараховано премію працівникам	23, 92	66, 66
14.	Відображаються операції з одержаної премії на фінансовий результат діяльності	703 903 791 791	791 23 903 92

1. Якщо сума проміжного рахунку за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за будівельним контрактом без суми прямих податків, то різниця відображається за дебетом рахунку 36 «Рахунки з покупцями та замовниками» і кредитом субрахунку 239 «Проміжні рахунки», в іншому разі зазначений запис виконується способом сторно.

#### **6.4. Облік робіт з меліоративного будівництва і технічного обслуговування споруд**

Облік витрат і виконаних робіт з меліоративного будівництва має свої особливості, зумовлені тривалим періодом виконання робіт, технологічними і організаційними умовами, джерелами фінансування та іншими факторами.

За характером і складом технологічних процесів меліоративно-будівельні роботи поділяють на три основні групи:

- осушення і зрошення земель та обводнення пасовищ;
- будівництво каналів і трубопроводів;
- будівництво насосних станцій, водозабірних вузлів, шлюзів, свердлових та інших об'єктів.

Особливості меліоративного будівництва спричиняють специфіку організації бухгалтерського обліку, який має відображати витрати на виконання окремих робіт, їх обсяги, забезпечувати визначення собівартості та надавати достовірну інформацію про рівень фактичних поелементних витрат на певних етапах будівництва для управління ним.

Вартість робіт у меліоративному будівництві розмежована в кошторисі на прямі витрати по визначених цінах на будівельні матеріали і розцінках на виконані роботи та загальновиробничі витрати по встановлених відсотках і сумі.

Облік прямих витрат на виконання меліоративно-будівельних робіт, що виконуються власними силами будівельної організації, ведуть на рахунку 23 «Виробництво» за статтями витрат: матеріали, конструкції та деталі; основна заробітна плата робітників; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. Послуги субпідрядних організаціях також обліковуються на рахунку 23 за статтями витрат.

Нараховану додаткову оплату праці робітникам основного виробництва, премії та інші доплати в прямі витрати не включають, а відносять до накладних витрат.

Витрати на утримання і експлуатацію машин і устаткування обліковують на окремому аналітичному рахунку рахунка 23 за статтями витрат і наприкінці місяця розподіляють їх на об'єкти обліку пропорційно до кошторисної вартості і відпрацьованого часу.

Накладні видатки обліковують на рахунку 92 «Адміністративські витрати».

Завершене будівництво меліоративного об'єкта від генерального замовника приймає Державна комісія, до складу якої входять представники генерального підрядника, супідрядчика і господарства - замовника.

Про прийняття об'єкта в експлуатацію складають відповідний акт. У ньому зазначають назву меліоративного об'єкта, оцінку будівництва, виявлені недоліки і строки їх усунення, кошторисну вартість з доплатами, які не включено в розцінки по кошторису, але передбачено рішеннями уряду, а також норми витрат.

На підставі акта, підписаного членами комісії, відображають здачу замовнику об'єкта: дебет 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» і кредит рахунка 23 «Виробництво» на суму фактичних витрат будівництва; одночасно виставляють рахунки на оплату: дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і кредит рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» на договірну ціну, що включає кошторисну вартість будівництва, накладні видатки та податкові зобов'язання по ПДВ. Останні відображають кореспонденцією рахунків: дебет рахунка 704 «Вирахування з доходів» і кредит рахунка 643 «Податкові зобов'язання».

Частина витрат на будівництво меліоративних об'єктів може бути покрита за рахунок асигнувань із держбюджету. Одержані кошти відображають по дебету рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і кредит рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

Сільськогосподарські підприємства – замовники меліоративного будівництва на підставі актів про прийняття робіт та рахунків на оплату на вартість завершених робіт здійснюють записи по дебету рахунка 151 «Капітальне будівництво» на фактичну вартість об'єкта і по дебету рахунка 644 «Податковий кредит» на суму нарахованого податкового кредиту і кредиту рахунка 631 «Розрахунки з постачальниками і замовниками». Одночасно оприбутковують меліоративні споруди по дебету рахунка 102 «Капітальні витрати та поліпшення земель» і кредиту рахунка 151 «Капітальне будівництво». Залежно від об'єктів меліоративного будівництва вони можуть бути оприбутковані по дебету рахунка 103 «Будинки та споруди».

Ефективність сільськогосподарського виробництва залежить не стільки від наявності осушувальних чи зрошувальних земель, скільки від раціонального використання меліоративних систем. С цією метою на підприємствах меліорації, водного господарства створюються експлуатаційні служби з догляду, поточного і капітального ремонту цих об'єктів. На виконання ремонтних робіт і технічне обслуговування меліоративних споруд виробничі управління з експлуатації осушувальних (зрошувальних) систем укладають з сільськогосподарськими



системами договори. У них зазначають перелік робіт (очищення відкритих каналів, ремонт гідроспоруд, стаціонарних насосних станцій, закритого дренажу, обкошування каналів та інші), їх обсяги, період виконання і кошторисну вартість.

Для виконання цих робіт у складі управлінь з експлуатації меліоративних об'єктів створюють механізовані загони.

Витрати на виконані роботи за статтями витрат відображають по дебету рахунка 23 «Виробництво». З кредиту рахунків 66, 65, 20, 22, 13, 23, 68 та інших, з яких проведено ці витрати.

Виконані роботи оформляють актом здачі – прийняття виконаних робіт. Його складають у трьох примірниках, один з яких належить виконавцю, другий – замовнику, а третій разом з платіжними вимогами пред'являють в банк для отримання оплати за виконані роботи.

На основі акта здачі – прийняття фактичні витрати на виконані роботи списують з кредиту рахунка 23 в дебет рахунка 903 з одночасним нарахуванням податкових зобов'язань по дебету рахунка 704 і кредиту рахунка 643. На суму, що підлягає оплаті, відображають доходи управління з технічного обслуговування меліоративних об'єктів по дебету рахунка 36 і кредиту рахунка 703. Одержані кошти в оплату робіт відображають на підставі виписок банку по дебету рахунка 31 «Рахунки в банках» і кредиту рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

## **7. Облік у обслуговуючих виробництвах і господарствах**

### **7.1. Види обслуговуючих виробництв і господарств та завдання обліку**

Для розвитку сільськогосподарського виробництва важливу роль на селі відіграє соціальна сфера.

Обслуговуючі виробництва і господарства соціальної сфери задовольняють побутові, комунальні та культурні потреби населення. До них, зокрема, належать: житлово-комунальне господарство; їдальні й буфети; дитячі дошкільні заклади; лазні; пральні; перукарні; ремонтно-швейні майстерні; табори відпочинку школярів; будинки відпочинку, санаторії, пансіонати, будинки престарілих; спортивні та інші заклади культурно-оздоровчого призначення.

Розвиток обслуговуючих виробництв і господарств дає змогу сільськогосподарським підприємствам стимулювати підвищення продуктивності праці в основних галузях сільськогосподарського виробництва; стабілізувати кадри на селі; збільшити вільний час працівників; забезпечити зближення культурно-побутових умов життя в місті та на селі.

Обслуговуючі виробництва і господарства організують у порядку виконання умов колективного договору або за угодою сторін.

Характер діяльності обслуговуючих виробництв і господарств неоднорідний: одні виготовляють продукцію (пекарні, їдальні); другі надають послуги (лазні, пральні, перукарні); треті виконують спеціалізовані функції соціального та побутового обслуговування (дитячі дошкільні заклади, житлово-комунальне господарство, будинки відпочинку, санаторії тощо). Відповідно й порядок покриття витрат у цих виробництвах різний: у перших витрати покриваються за рахунок виручки від реалізації виробленої продукції; у других – від надходжень за надані послуги; в третіх - від надходжень та інших спеціальних джерел.

Облік витрат названих виробництв і господарств ведуть на рахунок 23 «Виробництво». Це - активний операційний калькуляційний рахунок. По його дебету облічують витрати відповідних виробництв та господарств, по кредиту залежно від виробництва – вихід продукції, послуги, виручку або списання витрат за рахунок відповідних джерел і надходжень.

Аналітичний облік здійснюють по кожному виду обслуговуючих виробництв господарств у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв № 5.6 с.-г., який складають на підставі первинних документів, згрупованих у листах-розшифровках або Журналі обліку робіт і витрат по статтях витрат та кореспондуючих рахунках.

У зв'язку із суттєвими відмінностями в технології окремих обслуговуючих виробництв у деяких підприємствах складають спеціалізовані виробничі звіти окремо по їдальні, пекарні, лазні тощо. Дані цих звітів потім систематизують у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв за формою № 5. 6 с.-г. в цілому по господарству.

Аналітичні рахунки по обліку обслуговуючих виробництв і господарств відкривають за їх видами:

1. Житлово-комунальне господарство.
2. Швейні та інші майстерні побутового обслуговування.
3. Підприємства громадського харчування.
4. Табори відпочинку.
5. Дитячі дошкільні заклади.
6. Заклади культурно-побутового призначення.
7. Інші виробництва і господарства.

Бухгалтерський облік в обслуговуючих виробництвах і господарствах повинен забезпечити: своєчасне й повне відображення витрат обслуговуючих виробництв і господарств; одержання необхідної інформації про рух продуктів харчування, малоцінних та швидкозношуваних предметів, палива і готових виробів, а також цільове їх використання;

контроль за зберіганням матеріальних цінностей і коштів; контроль за дотриманням кошторисів витрат і доходів кожним господарством; дотримання режиму економії в кожному підрозділі сфери обслуговування.

## **7.2. Облік витрат та калькулювання собівартості послуг (продукції) обслуговуючих виробництв і господарств**

**Облік витрат і доходів житлово-комунального господарства.** До житлового господарства в сільській місцевості належать громадський житловий фонд (житлові будинки і нежитлові будівлі, пристосовані для житла), а також гуртожитки ліжкового типу.

Щороку на утримання та експлуатацію житлового господарства в сільськогосподарських підприємствах складається кошторис, в якому витрати і доходи планують окремо по житловому фонду, гуртожитках, цільових витратах та зборах.

Для забезпечення контролю за виконанням кошторису в бухгалтерському обліку витрати і доходи житлово-комунального господарства облічують на трьох аналітичних рахунках: витрати й доходи житлового фонду; витрати і доходи гуртожитків; цільові витрати та збори.

При невеликому обсязі витрат на утримання гуртожитків їх можна облічувати разом із витратами на утримання житлового фонду. Останній у сільськогосподарських підприємствах використовують на основі договору найму житлового приміщення, в якому визначені взаємовідносини між наймодавцем і наймачем (квартиронаймачем).

Щоб забезпечити виконання умов договору щодо найму житлового приміщення та здійснення дійового контролю за дотриманням кошторису, облік витрат житлового фонду здійснюють по статтях, а доходів - за джерелами надходження.

Витрати на утримання житлового фонду облічують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи;

витрати на утримання домогосподарства; витрати на утримання основних засобів; інші витрати.

На першу статтю «Витрати на оплату праці» відносять нараховану основну і додаткову оплату праці двірникам, сторожам, прибиральницям, завідувачому житловим господарством, обліковому та іншому обслуговуючому персоналу. Заробіток цих працівників оплачують погодинно на основі табелів обліку робочого часу.

У статті «Відрахування на соціальні заходи» відображають відрахування на соціальне страхування.

Стаття «Витрати на утримання домогосподарства» включає всі витрати на санітарне очищення і благоустрій житлового господарства: очищення території та дахів будинків від снігу; вивезення сміття; поливання вулиць, тротуарів, скверів, клумб; витрати піску в зимовий період; витрати електроенергії на освітлення дворів, місць загального користування тощо; дезінфекція територій; заряджання вогнегасників; витрати на охорону праці й техніку безпеки; інші витрати.

По цій статті витрати облічують на підставі табелів обліку робочого часу, нарядів на відрядну роботу, дорожніх листів вантажного автомобіля, дорожніх листів трактора, накладних, лімітно-забірних карт тощо.

У статтю "Витрати на утримання основних засобів" включають витрати на поточний ремонт житлового фонду, а також амортизаційні відрахування (знос) по колодязях, парканах, внутрішньодворових приміщеннях, озеленювальних і декоративних насадженнях.

На статтю "Інші витрати" відносять: витрати на технічну інвентаризацію майна; витрати на утримання дитячих майданчиків; знос і витрати спецодягу та інших малоцінних і швидкозношуваних предметів; орендну плату за орендований в інших підприємствах житловий фонд та інші витрати.

На підприємствах, що мають значний житловий фонд і адміністративно - управлінський персонал, який утримується за

кошторисом житлового господарства, виділяється окрема стаття "Витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу".

Джерелами покриття експлуатаційних витрат житлового фонду є платежі (доходи), що надходять від квартиронаймачів і орендарів нежитлових приміщень. Облік надходження цих доходів ведуть на аналітичному рахунку "Витрати і доходи житлового фонду" за статтями: квартирна плата; орендна плата за нежитлові приміщення; збори з орендарів на покриття експлуатаційних витрат домогосподарства; інші доходи.

По статті "Квартирна плата" облічують суми квартирної плати, які утримуються з квартиронаймачів за проживання в житлових приміщеннях. Розмір квартирної плати залежить від розцінки за 1м<sup>2</sup> житлової площі, її кількості та наявності у окремих мешканців пільг при оплаті. Розцінки за 1м<sup>2</sup> житлової площі затверджуються місцевими державними адміністраціями.

Суму щомісячно нарахованої квартирної доцільно відображати у відомості для обліку розрахунків із квартиронаймачами - Відомість аналітичного обліку розрахунків з мешканцями квартир та гуртожитків .

На статтю «Орендна плата за нежитлові приміщення» відносять суми орендної плати, які утримуються з організацій при передачі їм в оренду нежитлових приміщень для торговельних, промислових, складських та інших потреб. Ставки орендної плати встановлюються підприємством самостійно залежно від категорії населеного пункту, типу будівель і мети використання нежитлових будівель і споруд.

По статті «Збори з орендарів на покриття експлуатаційних витрат домогосподарства» облічують додаткові збори з орендарів за загальні для всього домогосподарства витрати на управління, експлуатацію і ремонт, розмір яких встановлюється у визначеному порядку.

У статті «Інші доходи» відображають доходи, одержані від передачі в оренду майна та інвентарю в розмірі середньорічної вартості їх зносу, від передачі в оренду житлових будинків тощо.

Гуртожитки призначені для проживання у них працівників господарства і лише в період їх роботи у підприємстві. Крім того, гуртожитки використовують для проживання сезонних працівників та тих, які залучені на сільськогосподарські роботи, студентів вузів і технікумів під час проходження виробничої практики.

Витрати на утримання гуртожитків облічують на окремому аналітичному рахунку «Витрати і доходи гуртожитків ліжкового типу» за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання гуртожитків; витрати на експлуатацію обладнання та інвентарю; інші витрати.

Калькуляційною одиницею наданих послуг гуртожитків є собівартість ліжко-місця. Витрати тут покриваються за рахунок плати за ліжко-місце, розмір якої залежить від благоустрою гуртожитків, виду наданих послуг. Розмір плати за ліжко-місце нині встановлюється кожним підприємством окремо.

Цільові витрати і збори (доходи) по кожному їх виду облічують на окремому аналітичному рахунку "Цільові витрати і збори" рахунка 23 «Обслуговуючі виробництва і господарства». До них входять: центральне опалення; освітлення; водозабезпечення; каналізація; гаряче водозабезпечення; газозабезпечення; користування радіотрансляційними точками; користування колективними антенами тощо.

Розрахунки за цільові витрати проводяться через підприємства незалежно від того, ким надаються ці послуги: комунальним господарством даного підприємства чи сторонніми організаціями.

По кредиту аналітичного рахунка «Цільові витрати і збори» за видами зборів облічують суми належних платежів (цільових зборів) із квартирнаймачів.

Сільськогосподарські підприємства можуть також отримувати послуги зі сторони підгалузей **житлово-комунального господарства**: житлового господарства, водопровідно-каналізаційного господарства, теплового господарства. Облік витрат у названих підгалузях організується у відповідності з Методичними рекомендаціями з плануванням, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, затвердженими наказом Держбуду України від 06.03.2002 р. № 47.

Метою планування собівартості є визначення величини економічно обґрунтованих витрат необхідних для виконання робіт (надання послуг) кожного виду у планованому періоді, які відповідають вимогам щодо їх якості. Розрахунки планової собівартості використовуються для планування цін (тарифів), визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку з метою виконання програм розвитку житлово-комунального господарства та визначення економічної ефективності цих заходів та виробництва в цілому.

Метою обліку є виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення, зберігання та передача інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, а також підготовка цієї інформації внутрішнім користувачам для оцінки та аналізу виконання планових показників, визначення результатів діяльності структурних підрозділів та підприємства в цілому, фактичної ефективності організаційно-технічних заходів, спрямованих на розвиток та удосконалення виробництва, для планово-економічних та аналітичних розрахунків у процесі управління підприємством та здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових та грошових ресурсів.

Облік витрат на підприємствах і організаціях житлово-комунального господарства здійснюється за прийнятою в теорії і практиці бухгалтерського обліку класифікації витрат. Групування витрат за елементами та статтями калькуляції організується відповідно вимог П(С)БО



16 «Витрати». Технологія ведення підгалузей житлово-комунального господарства вносить особливості у зміст елементів та статей витрат.

Відображення в обліку витрат (собівартості) на виконання робіт (надання послуг) здійснюється в кожній підгалузі згідно з робочим планом рахунків по вибору підприємства з використанням рахунків або субрахунків витрат першого, другого та третього порядку та дев'ятого класу або тільки 8 «Витрати за елементами», чи тільки рахунки 9 класу «Витрати діяльності».

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості на виконання робіт (надання послуг), собівартості реалізованих робіт (послуг), операційної та інших видів собівартості, а також змінних і постійних витрат та методів їх обліку і розподілу визначається підприємством самостійно з урахуванням доцільності і наводиться в Наказі про облікову політику.

Собівартість об'єктів витрат може визначатися в залежності від особливості організації діяльності підприємства, методів калькулювання із застосуванням різних систем виробничого обліку та відповідних субрахунків бухгалтерського обліку. Впровадження системи виробничого обліку здійснюється підприємством самостійно.

**Документальне оформлення і облік витрат у швейних майстернях.** Для обслуговування населення і виконання замовлень інших підприємств в окремих господарствах створено швейні майстерні з пошиття одягу, рукавиць, спецодягу з матеріалів замовника і придбаних господарством. У майстернях ведуть роздільний облік власних і давальчих матеріалів за їх видами, а давальчих матеріалів - за замовниками. На кожне замовлення виписують квитанцію в двох примірниках, яка є бланком суворої звітності. Один примірник квитанції залишають у майстерні - він є підставою для видачі власних матеріалів для виконання замовлення. Другий примірник видають замовнику. Після виконання замовлення цей примірник квитанції здають у бухгалтерію господарства, і він є підставою для нарахування оплати праці за виконану роботу і списання з підзвіту завідуючого майстернею витрачених матеріалів. У бухгалтерії проводять

звірку повноти надходження виручки в касу господарства при оплаті замовниками виконаної роботи.

Витрати швейної майстерні складаються з вартості витрачених матеріалів, нарахованої оплати праці, нарахувань на неї, витрат електроенергії, амортизації приміщення і обладнання та інших витрат, їх відображують на основі відповідних первинних документів.

**Облік витрат і виходу продукції підприємств громадського харчування.** Підприємства громадського харчування як різновиду торгівельно-виробничої діяльності покликані обслуговувати сільськогосподарських товаровиробників. Вони можуть функціонувати самостійно та розміщуватись на території сільської (селищної) ради, а входити складовими в сільськогосподарське підприємство як обслуговуючі галузі.

Діяльність підприємств громадського харчування складається із трьох взаємопов'язаних процесів: заготівля сировини для вироблення готової продукції, вироблення готової продукції, реалізація готової продукції.

У кожному підрозділі підприємства громадського харчування створюють бригади матеріально відповідальних осіб, тому об'єктом бухгалтерського обліку є вартість сировини, продуктів і товарів, облік яких здійснюють окремо за кожною матеріально відповідальною особою в натуральних і грошових вимірниках.

Під час надходження товарів і продуктів у комори підприємства громадського харчування їхню оцінку й облік здійснюють аналогічно до надходження товарів на склади торговельних підприємств роздрібною торгівлі.

Масу, обсяг і кількість одержаних від постачальника продуктів і товарів встановлюють шляхом зважування, обміру і перерахунку. Визначають масу тари.

Підприємствам громадського харчування доцільно вести облік транспортно-заготівельних витрат на окремому рахунку із подальшим розподілом між реалізованими товарами та залишком їх на складі.

На підприємствах громадського харчування торгова націнка складається із торгівельної націнки товарів, націнки і ПДВ.

При вивченні бухгалтерського обліку на підприємствах громадського харчування необхідно сформулювати знання та вміння з таких питань:

1. Бухгалтерський облік і документальне оформлення запасів (продуктів) до комори підприємства громадського харчування: заготівля продуктів на ринку через підзвітну особу; купівля продуктів у постачальників за готівковий розрахунок; купівля продуктів у постачальників за безготівковий розрахунок; надходження сировини від замовника свята.
2. Рух запасів (продуктів) у коморі.
3. Калькуляція вартості страв.
4. Порядок заповнення калькуляційних карток.
5. Порядок заповнення технологічної документації для розробки і затвердження фірмових страв, кулінарних та кондитерських виробів.
6. Визначення фінансових результатів діяльності на підприємствах громадського харчування.

Важливим є вивчення порядку складання та використання первинних документів з обліку на підприємствах громадського харчування, зокрема таких документів:

- Заготівельний акт;
- Вимога до комори;
- Вимога – накладна;
- Контрольний розрахунок витрати продуктів за нормами рецептур на випущенні вироби;
- Калькуляційна картка
- Реєстраційний журнал фірмових страв та виробів;

- Акт на реалізацію і відпуск виробів кухні;
- Акт на продаж і відпуск виробів кухні;
- Звіт про рух продуктів і тари на кухні – складає матеріально відповідальна особа;
- Звіт про рух продуктів на виробництві;
- Норми використання санітарного одягу, санітарного взуття та санприспособування для працівників підприємств громадського харчування.

Послідовність облікового процесу на підприємствах громадського харчування схематично зображена на рис. 7.2.1.

Громадське харчування в сільськогосподарських підприємствах здійснюється через: стаціонарні їдальні, розміщені на центральних садибах та в інших населених пунктах; тимчасові (сезонні) їдальні на польових станах; кімнати для приймання їжі на фермах. Облік витрат у підприємствах громадського харчування організують залежно від їхнього виду і типу. По стаціонарних їдальнях облік витрат ведуть на субрахунку 235 «Обслуговуючі виробництва і господарства», до якого відкривають окремі аналітичні рахунки на кожну їдальню. По дебету рахунка 235 відображають проведені витрати, а по кредиту - вихід продукції.

Аналітичний облік витрат здійснюють за такими статтями: в витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; сировина (продукти); витрати на утримання основних засобів; знос малоцінного інвентарю; інші витрати.

На першу статтю «Витрати на оплату праці» відносять нараховані на основі табелів обліку робочого часу і нарядів на відрядну роботу суми основної та додаткової оплати праці працівникам їдалень.

За другою статтею відносять відрахування на соціальні заходи.

У статті «Сировина (продукти)» відображають вартість продуктів, відпущених у їдальню. Продукти для приготування їжі видають зі складу на основі накладних і лімітно-забірних карт на одержання матеріальних

цінностей. В обліку ці операції показують як реалізацію продукції для громадського харчування. У витрати їдалень продукти включають за відпускними цінами.

На початок кожного року після складання і затвердження бізнес-плану затверджують відпускні ціни на продукти власного виробництва (м'ясо, сало, харчові субпродукти, овочі, фрукти тощо), які встановлюють на рівні планової, фактичної собівартості. По купованих харчових товарах (круп, макарони, цукор, сіль та ін.) за відпускну приймають покупну ціну.

У бухгалтерії підприємства продукти, відпущені їдальням, облічують на рахунку 28 «Товари». При цьому продукти виробництва минулого року відображають за фактичною собівартістю, поточного - за плановою, яку в кінці року доводять до фактичної, а куповані - за фактичною вартістю придбання.

Видачу продуктів із комори на кухню оформляють накладними згідно з меню на кожний день. Матеріально відповідальна особа (комірник або завідувач їдальнею подає до бухгалтерії Звіт про рух продуктів і товарів у коморі з доданими до нього виправданими документами.

На статтю «Витрати на утримання основних засобів» відносять: амортизацію (знос) та витрати на ремонт (у межах ліміту) основних засобів їдальні, крім її будівлі: витрати на прибирання приміщення тощо.

Сільськогосподарські підприємства можуть надавати їдальням безплатно такі послуги, вартість яких включають у загальногосподарські витрати: опалення, освітлення, ремонт у межах ліміту та амортизацію будівлі (приміщення) їдальні: холодне і гаряче водозабезпечення; вартість палива для приготування їжі.



Рис. 7.2.1. Схема послідовності облікового процесу на підприємствах громадського харчування

На статтю «Знос малоцінного інвентарю» відносять суми нарахованого зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів (спецодяг, спецвзуття, столові прибори та ін.), що знаходяться у користуванні. На

відміну від інших виробництв, у підприємствах громадського харчування сільськогосподарського виробництва при відпуску в експлуатацію малоцінних предметів нараховують знос у розмірі 100% їхньої вартості. Ці предмети списують із балансу у міру повного їх зносу і непридатності для подальшого використання за рахунок раніше нарахованого зносу.

На статтю «Інші витрати» відносять витрати, не перелічені в попередніх статтях: на прання і ремонт столової білизни; вартість мийних та дезінфікуючих засобів; інші витрати.

Особливістю організації бухгалтерського обліку в громадському харчуванні є відображення на рахунках собівартості продукції в цілому за звітний період, оскільки собівартість конкретних видів продукції не визначається.

Ціноутворення в громадському харчуванні зводиться до обчислення реалізаційних цін на продукцію власного виробництва. На відміну від інших виробництв, об'єктом калькуляції тут є не собівартість одиниці випущеної продукції, а її реалізаційна ціна.

Собівартість готових страв та їхню реалізаційну ціну визначають у калькуляційних картках, яким присвоюється порядковий номер по реєстрації й номер, що відповідає номеру даної страви за збірником рецептур. У них вказують назву продуктів, які входять до складу страви, норми їх витрати, відпускні ціни, за якими продукти включають у калькуляцію, і вартість продуктів за цими цінами.

Для точнішого визначення реалізаційної ціни однієї страви калькуляція складається з розрахунку вартості сировини (продуктів) на 100 блюд.

Націнки до вартості продуктів на покриття витрат розраховують на основі витрат на утримання їдалень. Граничний розмір націнок визначають відповідно до розміру націнок для підприємств громадського харчування III категорії (10%).

Щодня або в інші строки, встановлені головним бухгалтером підприємства, завідуючий виробництвом (або завідуючий їдальнею) на основі чеків, відбитків касових апаратів, накладних та інших документів на відпуск виробів кухні складає Акт про реалізацію і відпуск виробів кухні, де вказує кількість реалізованих страв та їхню реалізаційну вартість.

Відпускну вартість реалізованих страв щомісяця списують із кредиту рахунка 235 «Обслуговуючі виробництва і господарства» в дебет рахунка 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». По дебету рахунка 30 «Каса» відображають суму виручки від реалізації блюд, яка є доходами їдальні і відображається по кредиту рахунка 701 «Дохід від реалізації готової продукції». Одночасно відображаються податкові зобов'язання.

У їдальнях можуть відпускатися блюда за абонементами. Для зниження вартості харчування сільськогосподарські підприємства можуть використовувати прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства.

Список осіб, яким надається пільгове харчування, затверджується спільним рішенням адміністрації та профспілкової організації. Сума коштів, відпущених на здешевлення харчування, розглядається як соціальна пільга й додається до заробітної плати працівників з метою оподаткування.

Витрати на організацію харчування на польових станах (заробітна плата кухарів із відрахуваннями на соціальні заходи, вартість палива тощо) відносять на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунок 914 «Загальновиробничі витрати рослинництва». Реалізаційна ціна страв у таких тимчасових (сезонних) їдальнях складається лише з вартості витрачених продуктів.

Облік надходження і реалізації готової продукції кухонь на пунктах харчування сільськогосподарських підприємств (у кімнатах приймання їжі на фермах) організують таким чином. Готові страви, відпущені з базових їдалень на пункти харчування, списують у дебет рахунка 661 «Розрахунки по оплаті праці» з кредиту рахунка 235 «Обслуговуючі виробництва і господарства».



У кінці місяця результат від діяльності їдалень (прибуток або збиток) визначають по рахунку 791 на основі відповідних записів на закриття рахунків 901, 701, 704, 914.

У деяких сільськогосподарських підприємствах працівники харчуються в їдальнях і буфетах, що належать споживчій кооперації. В таких випадках витрати по наданню палива для опалення їдалень та приготування їжі, електроенергії, освітлення, водозабезпечення відносять за рахунок підприємств і включають у загальногосподарські витрати (рахунок 92).

**Облік в інших обслуговуючих виробництвах і господарствах.** Сільськогосподарські підприємства можуть використовувати послуги інших обслуговуючих виробництв і господарств, а саме: лазень, пекарень, санаторіїв пансіонатів, таборів відпочинку для школярів, закладів культурно-оздоровчого призначення.

Витрати на утримання лазень звичайного типу і постійно діючих душових облічують по кожному їх виду за встановленими статтями витрат. Витрати на утримання лазень, душових і санпропускників, розмішених у підрозділах і необхідних там за характером виробництва, включають до складу загальногосподарських витрат відповідних підрозділів (котельні, тваринницькі комплекси, цехи, птахофабрики, теплиці тощо).

Для покриття витрат на обслуговування в лазнях і душових сільськогосподарські підприємства використовують прибуток, що залишається в розпорядженні підприємства.

Доходи від діяльності лазень і душових відображають по рахунку 719 в кореспонденції з рахунками з обліку грошових коштів, а облічені витрати по рахунку 23 списують на рахунок 793.

Витрати з утримання пекарень облічують за встановленою номенклатурою статей витрат. Собівартість виготовлених пекарнями хлібобулочних виробів розраховують шляхом розподілу фактичних витрат за видами виробів пропорційно до їхньої вартості за роздрібними цінами.

При виробництві одного виду виробів собівартість його визначається сумою фактичних витрат по пекарні.

Протягом року продукція пекарень оприбутковується за плановою собівартістю з кредиту рахунка 23 «Виробництво». У кінці року планова собівартість випущеної пекарнями продукції доводиться до рівня фактичної й аналітичний рахунок «Пекарня» закривається.

Витрати на утримання санаторіїв, пансіонатів та будинків відпочинку облічують на субрахунку 23 - аналітичний рахунок «Установи культурно-побутового призначення» по кожному їх виду за встановленою номенклатурою статей. Фактичні витрати на утримання цих об'єктів списують з кредиту рахунка 23 субрахунок «Установи культурно-побутового призначення», у дебет рахунка 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Сільськогосподарські підприємства можуть видавати пільгові путівки своїм працівникам з частковою оплатою за рахунок прибутку, що залишається в розпорядженні підприємства. У деяких випадках профспілкові організації підприємств можуть за рахунок своїх коштів відшкодувати значну частину (до 90%) вартості путівок у санаторії, пансіонати і будинки відпочинку.

Доходи від діяльності санаторіїв, пансіонатів та будинків відпочинку відносять на рахунок 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», а витрати - на рахунок 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Витрати на утримання таборів відпочинку для школярів облічують на окремому аналітичному рахунку «Табори відпочинку» рахунка 23 за встановленою номенклатурою статей. Ці витрати (часткова оплата путівок) відшкодовують через рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» за рахунок коштів батьків, профспілкових організацій та інших надходжень.

Невідшкодовані витрати на утримання таборів праці та відпочинку для школярів покриваються за рахунок прибутку, що залишається в

розпорядженні підприємства. В таких випадках невідшкодована вартість путівок вважається соціальною пільгою і додається до заробітної плати працівників із метою оподаткування.

Доходи від діяльності таборів відпочинку для школярів відносять також на рахунок 703, а витрати - на рахунок 793.

Витрати на утримання закладів культурно-оздоровчого призначення (стадіон, басейн, тренувальний зал тощо) облічують по кожному їх виду за встановленою номенклатурою статей на аналітичному рахунку «Установи культурно-побутового призначення».

Для визначення фінансового результату кожного обслуговуючого виробництва і господарства доцільно складати спеціальні відомості (табл. 7.2.2; 7.2.3), інформацію яких використовувати для прийняття рішень щодо підвищення ефективності їх діяльності.

Таблиця 7.2.2. Відомість визначення фінансового результату виробництв і господарств, що обслуговують побутові потреби працівників за 20\_\_ рік

№ п/п	Назва виробництв і господарств	Доходи	Витрати	Результати діяльності		Кореспонденція рахунків	
				Прибуток	Збиток	Дебет	Кредит
1	Житлово-комунальне господарство						
2	Лазні						
3	Ремонтно-пошивні майстерні						
4	Пральні						
5	Дитячий садок						
6							
Разом							

«\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Бухгалтер \_\_\_\_\_

Таблиця 7.2.3. Відомість визначення результатів діяльності підприємств громадського харчування за 20\_\_ рік

№ п/п	Назва підприємств громадського харчування	Доходи	Витрати	Результати діяльності		Кореспонденція рахунків	
				Прибуток	Збиток	Дебет	Кредит
1	Їдальня						
2	Буфет						
Разом							

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_ р. Бухгалтер \_\_\_\_\_

### **7.3. Облік витрат та калькулювання продукції науково-дослідних станцій та навчально-дослідних господарств**

Основним призначенням науково-дослідних станцій (НДС) є проведення науково-дослідних робіт із селекції виведення та покращення сільськогосподарських рослин і тварин за їх видами для відповідних регіонів України, а також впровадження їх у промислове виробництво сільськогосподарських підприємств. У цьому полягає взаємозв'язок результатів діяльності НДС із сільськогосподарськими підприємствами.

Науково-дослідні станції є бюджетними установами, облік діяльності та складання звітності здійснюють за вимогами ведення обліку в бюджетних установах. Навчально-дослідні господарства (НДГ), лісові дослідні станції (ЛДС) можуть виступати як відокремлені структурні підрозділи вузів та здійснювати облік діяльності і складання звітності також за вимогами ведення обліку в бюджетних установах.

ЛДС не тільки здійснюють науково-дослідні роботи з виведення та покращення лісових насаджень, а й можуть вирощувати культури, що мають важливе народногосподарське значення. Такою культурою виступає женьшень, розведенням якої займається Боярська ЛДС Київської області. Продукція женьшеню використовується у фармацевтичній, кондитерській, харчовій та інших галузях.

Якщо НДГ функціонують як структурні підрозділи вузів, то вони здійснюють діяльність з виробництва сільськогосподарської продукції, проведення наукових досліджень за різними галузями

сільськогосподарського виробництва та виступають базами виробничої практики і проведення занять на виробництві при підготовці спеціалістів для АПВ.

НДГ можуть функціонувати як самостійні форми господарювання та здійснювати свою діяльність на основі госпрозрахунку як і інші сільськогосподарські підприємства. У цьому випадку організація бухгалтерського обліку в НДГ здійснюється за нормативними актами ведення обліку в сільському господарстві. У НДС, ЛДС, НДГ, як правило, використовується централізоване ведення бухгалтерського обліку, при якому у виробничих підрозділах реалізуються функції збору бухгалтерських даних, а формування звітних даних за ними і розробку звітності здійснює бухгалтерія.

Структура апарату бухгалтерії НДС, ЛДС, НДГ та їх взаємозв'язок з внутрішньогосподарськими службами та іншими структурами і господарствами наведена на рис. 7.3.1. Вона може уточнюватись залежно від форми господарювання, розмірів та напрямів їх діяльності, застосовуваної форми бухгалтерського обліку.

В організації обліку витрат та отримання продукції НДС, ЛДС, НДГ важливо враховувати особливості їх діяльності. Першочергово необхідно визначити об'єкти обліку витрат та виходу продукції. У зв'язку з тим, що НДС, ЛДС, НДГ здійснюють сільськогосподарську діяльність, то необхідно дотримуватись законодавчо-нормативного забезпечення, рекомендованого для облікової роботи витрат виробництва та витрат діяльності у сільському господарстві:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 Витрати, затверджене наказом Мінфіну України від 31.12.1999р. №318.

2. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132.

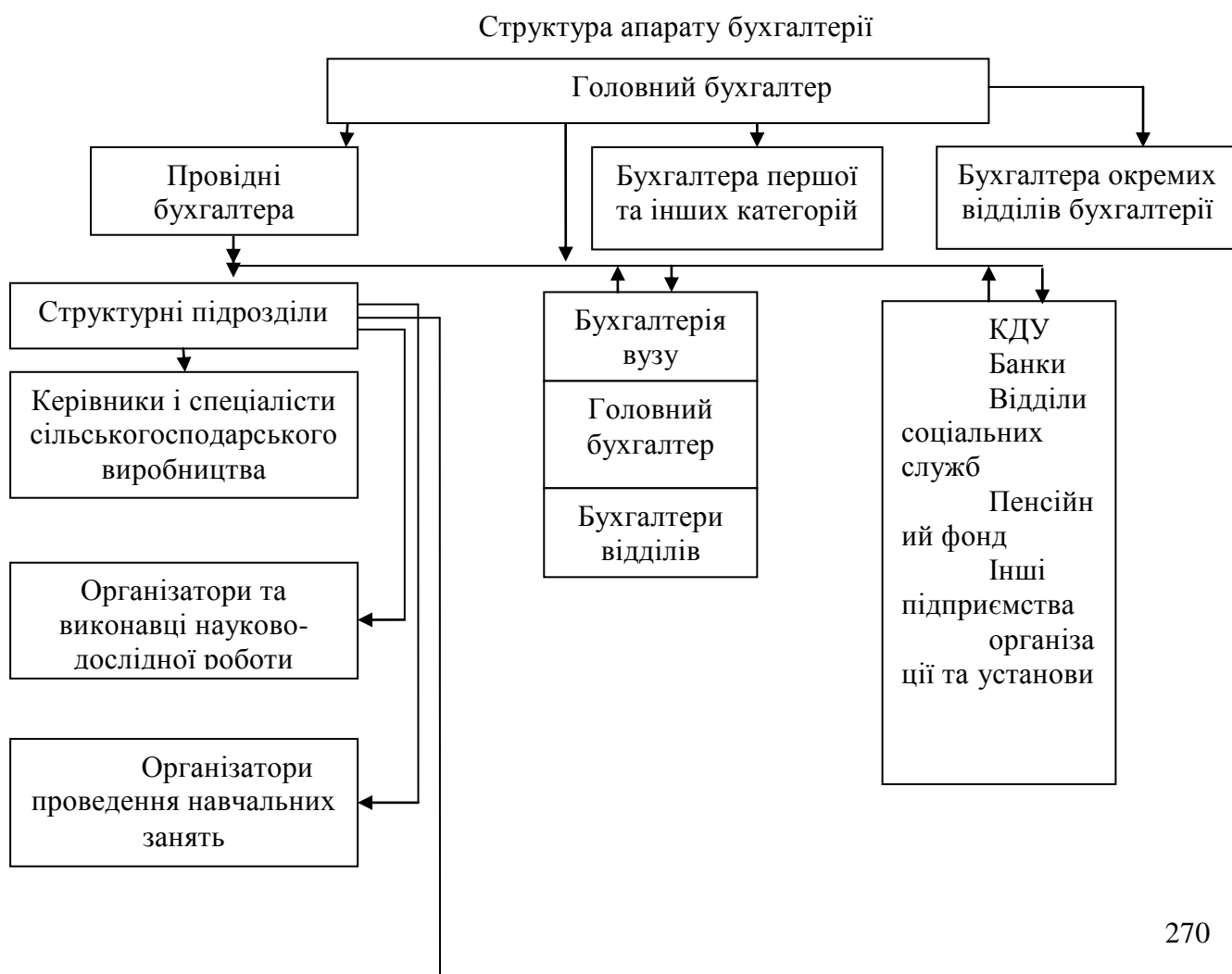
3. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009р. №390.

4. Про затвердження форм первинних документів для сільськогосподарських підприємств. Наказ Міністерства аграрної політики від 27.09.2007р. №701.

5. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995р. №88.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005р. «790.

7. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006р. №1315.



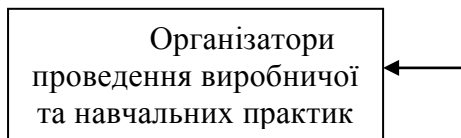


Рис.7.3.1. Структура апарату бухгалтерії НДС, ЛСД, НДГ та взаємозв'язок

Нормативно-законодавчими актами визначені об'єкти обліку витрат та виходу продукції (робіт, послуг). Об'єктом обліку витрат П(С)БО 16 «Витрати» називає продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Під об'єктами обліку витрат слід розуміти ті аналітичні позиції, по яких здійснюється облік, групування витрат для контролю та визначення собівартості продукції. Об'єктами обліку можуть бути окремі замовлення, види продукції (робіт, послуг), групи однорідних видів продукції, переділи, процеси тощо.

Об'єктами обліку витрат відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» виступають також біологічні активи та групи біологічних активів.

Об'єкти калькулювання – це види продукції (вироби), напівфабрикати, замовлення, роботи, послуги, собівартість яких повинна бути визначена.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формують за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Центрами відповідальності виступають внутрішньогосподарські підрозділи, що функціонують на засадах госпрозрахунку. Їх склад визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо.

Об'єкти обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) НДС, ЛСД, НДГ обираються самостійно залежно від ряду окремих факторів, зумовлених особливостями їх діяльності, зокрема галузевою

приналежністю, розміром, технологією, яка застосовується, асортиментом продукції, її призначенням тощо. Одночасно названі формування керуються нормативними документами з організації обліку витрат виробництва, визначенні об'єктів обліку та калькулювання, а також класифікацією витрат та необхідністю своєчасності і достовірності визначення фінансових результатів діяльності підприємства.

Згідно нормативних документів раціональна організація об'єктів обліку витрат повинна забезпечити:

- визначення виходу за видами, кількістю та якістю за внутрішньогосподарськими виробничими підрозділами;
- виявлення результатів виробничої діяльності НДС, ЛСД, НДГ, відділень, ферм, бригад, ланок, ділянок напрямів закріплення та використання засобів.

Склад, структура та статті витрат, які використовуються для обліку витрат, формуються за визначеними об'єктами обліку витрат, виходу продукції та її калькулювання. По структурних внутрішньогосподарських підрозділах визначаються також первинні документи для обліку витрат за їх статтями та виходу продукції, виконання робіт, надання послуг з врахуванням кількості, якості за видами продукції і розподілу робіт (послуг) за споживачами.

Кількість використовуваних первинних документів для обліку витрат і виходу продукції виробничих підрозділів залежить від:

- кількості об'єктів обліку витрат і виходу продукції (робіт, послуг);
- застосування накопичувальних документів замість разових;
- кількості примірників (копій) документів;
- використовуваної форми бухгалтерського обліку.

Підприємство повинно дбати про зменшення кількості первинних документів. Перспективними в цьому напрямі можуть бути оформлення кількох операцій одним первинним документом, а також поєднання



первинного документа з обліковим регістром внутрішньогосподарського підрозділу.

Важливим в обліку витрат НДС, ЛДС та НДГ є використовувана форма бухгалтерського обліку.

У бюджетних установах форма організації бухгалтерського обліку меморіально-ордерна (наказ ДКУ від 10.12.1999р. № 114). За побудовою регістрів – використовуються принципи побудови регістрів журнально-ордерної форми.

Для впровадження журнально-ордерної форми нормативними документами передбачені регістри для ведення обліку витрат і продукції (робіт, послуг) виробничих підрозділів.

Облік витрат здійснюється в наступних регістрах до журналу-ордера №5 В с.-г.:

5.5. с.-г. – Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва ( по рахунках 231 – Біологічні перетворення в рослинництві, 232 – Біологічні перетворення у тваринництві, 234 – Промислове виробництво);

5.6. с.-г. – Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (по рахунках 233 – Допоміжне виробництво, 235 – Обслуговуюче виробництво).

Звіти складають на основі первинних документів з обліку витрат та виходу продукції кожним виробничим підрозділом і з доданими документами (первинними, зведеними, накопичувальними) здають в кінці місяця в бухгалтерію. Одночасно звіти є регістрами аналітичного обліку витрат і виходу продукції виробничих підрозділів. Вони передбачають визначення кореспондуючих рахунків по дебету рахунка 23 Виробництво (за субрахунками та аналітичними рахунками) та оприбуткування продукції, виконання робіт, надання послуг споживачам по кредиту рахунка 23 Виробництво (за субрахунками та аналітичними рахунками). У бухгалтерії звіти використовують для синтетичного обліку витрат у журналі-ордері 5 В

с.-г. Аналітичні рахунки для обліку витрат і виходу продукції виробничих підрозділів доцільно відкривати за об'єктами обліку витрат та центрами виникнення витрат, а їх формування здійснювати в робочому плані рахунків по підприємству. Ми рекомендуємо використовувати таку форму робочого плану рахунків для обліку витрат і виходу продукції (робіт, послуг) виробничих підрозділів (форма 7.3.1.).

Форма 7.3.1. Виписка з робочого плану рахунків підприємства для обліку витрат і виходу продукції (робіт, послуг)

№ та шифр рахунка	Назва рахунка та субрахунка	Центр виникнення витрат, виходу продукції (робіт, послуг)	Центр відповідальності – прізвище ініціали керівника підрозділу	Код рахунка, субрахунка, аналітичного рахунка	Назва аналітичного рахунка
1	2	3	4	5	6

По першій графі вказують шифр рахунка – 23; по другій – його назву – Виробництво, субрахунки 231,232,233,234,235 та їх назви; по третій графі відображають центри виникнення витрат (рис.7.3.2.); по четвертій – вказують прізвище та ініціали керівників центрів витрат, центрів відповідальності та центрів інвестицій; по п'ятій – формують шестизначний код центру відповідальності як об'єкту обліку витрат виробничих підрозділів: перші два знаки – код синтетичного рахунку, третій – код субрахунку і наступні 3 знаки – код аналітичного обліку за об'єктами витрат і виходу продукції виробничих підрозділів; у шостій графі, назва аналітичного рахунку об'єкту витрат.

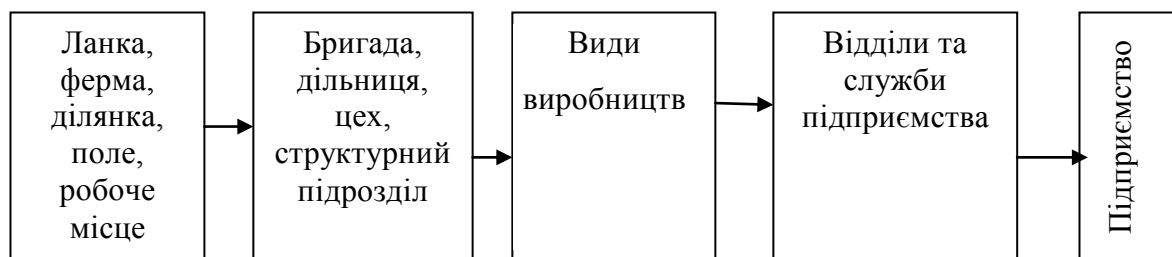


Рис.7.3.2. Центри виникнення витрат

Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу, бухгалтерія облік витрат може вести в цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими об'єктами (культурами, видами і групами худоби та птиці, видами виробництв). Фактичні витрати підрозділу розподіляють між окремими культурами, класами продукції, видами і групами худоби та птиці пропорційно до планових витрат, а за їх відсутності – до нормативних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами.

Собівартість одержаної продукції (робіт, послуг) виробничих підрозділів НДС, НДГ визначається у загальноприйнятому порядку. У ЛСД калькуюються одержані саджанці, лісопосадки з врахуванням періоду (років) вирощування з обліком щорічних витрат по незавершеному виробництву за мінусом оприбуткованої побічної продукції та обліком витрат з наростаючим підсумком за весь період вирощування. Склад статей витрат в ЛДС обумовлюється технологією вирощування саджанців лісових посадок, лісових масивів та окремих культур, наприклад, женьшеню. Оприбуткування та калькулювання продукції лісівництва, вирощування женьшеню тощо здійснюється по закінченню технологічного процесу вирощування.

Опрацювання облікової інформації в НДС, ЛСД, НДГ доцільно здійснювати з використанням комп'ютерних технологій.

Особливістю комп'ютерної форми бухгалтерського обліку є те, що вона не існує без конкретної комп'ютерної програми.

Основні принципи комп'ютерної форми бухгалтерського обліку наступні:

- одному журналу хронологічного запису відповідає багато реєстрів систематичного запису;
- накопичення і багаторазове використання облікових даних;

- один синтетичний рахунок – багато аналітичних рахунків. Кількість рахунків аналітичного обліку залежить від цілей, поставлених керівництвом перед обліком, і нічим не обмежується;
- автоматичне отримання інформації про відхилення від встановлених норм, нормативів, завдань, тощо;
- отримання звітних показників в інтерактивному режимі;
- автоматичне формування всіх облікових регістрів і форм звітності на основі даних, відображених в системі синтетичних та аналітичних рахунків.

Етапи технологічного процесу обробки даних при комп'ютерній формі:

Перший – збір та реєстрація первинних даних для обробки на комп'ютері;

другий – формування масивів облікових даних на електронних носіях: Журналу господарських операцій, структури синтетичних та аналітичних рахунків, довідників аналітичних об'єктів, постійної інформації. Одночасно здійснюється контроль за процесом обробки інформації, записаної в масивах облікових даних;

третій – отримання результатів за звітний період на запит користувача:

а) у вигляді регістрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок з бухгалтерських рахунків;

б) відображення на екрані дисплею потрібної інформації.

Рекомендації для НДС, ЛСД та НДГ – використання автоматизованих робочих місць (АРМ) бухгалтера. Вибір АРМ за ознаками:

- за функціональною спрямованістю
- АРМ технічного і допоміжного персоналу, АРМ спеціаліста, АРМ керівника;
- за рівнем використання персональних комп'ютерів – АРМ вищих керівників (головного бухгалтера) та керівників середнього та

нижнього рівнів управління; АРМ спеціалістів (АРМ провідних бухгалтерів, бухгалтерів I категорії, бухгалтерів відділів; касира; економіста, інженерів, агронома, зоотехніка); АРМ технічних виконавців (завідуючого господарством, завідуючого центрального складу, вагаря);

- за формою організації праці працівників на персональних комп'ютерах – індивідуальні і колективні.

Постановка задачі з комп'ютерної технології в НДГ, НДС, ЛДС:

А. Формування синтетичного та аналітичного обліку засобів, джерел засобів, видатків та витрат за:

- приналежністю засобів;
- формуванням джерел засобів – загальний та спеціальний фонди видатків – на утримання НДС, ЛДС, НДГ; на проведення науково-дослідної роботи;

- формуванням статей витрат, найменувань виходу продукції, робіт, послуг у сільськогосподарському виробництві для: обліку прямих витрат за елементами на виробництво продукції, виконання робіт, послуг; обліку загальновиробничих витрат; обліку видатків на проведення науково-дослідної роботи; обліку видатків на проведення навчальних занять та виробничої практики.

Б. Постановку задачі здійснюють працівники бухгалтерії та економічного відділу. Постанова задачі реалізується в робочому плані рахунків НДС, ЛДС, НДГ з шести-восьми-значними кодами аналітичного обліку.

При розробці програмного забезпечення при комп'ютерних технологіях доцільно використовувати показники звітів, рекомендованих для обліку витрат при журнально-ордерній формі, передбачати складання відомостей обліку витрат і виходу продукції на основі первинних, зведених, накопичувальних документів за аналітичними рахунками з об'єктів витрат виробничих підрозділів. Наводимо форму такої відомості (форма 7.3.2.).

У бюджетних установах витрати обліковуються на рахунках класу 8.

Витрати:

- 80 Видатки загального фонду;
- 81 Видатки спеціального фонду;
- 82 Виробничі витрати.

У відомості облік витрат ведеться за статтями витрат, виходу продукції, послуг – за їх видами та кореспондуючими рахунками.

Форма 7.3.2. Відомість обліку видатків (витрат) і виходу продукції, послуг

Коди синтетичного та аналітичного обліку	Найменування	Коди статей видатків (витрат) за кореспондуючими рахунками	За місяць				З початку року			
			Кількість першого порядку	Кількість другого порядку	Кількість третього порядку	Сума	Кількість першого порядку	Кількість другого порядку	Кількість третього порядку	Сума
1	2	3							0	1

По першій графі форми 7.3.2. передбачається формування кодів синтетичного та аналітичного обліку виробничих витрат, по графі 2 – їх найменування. У відомості передбачено три графи (4,5 та 7 і 8,9 та 11) для обліку кількісних показників по господарській операції, наприклад, з обліку оплати праці – це людино-години та людино-дні. Вважаємо за доцільне у відомості обліку витрат і виходу продукції, послуг обліковувати затрати праці у людино-годинах та людино-днях. Така інформація необхідна для точності складання звіту з праці, а також для визначення показників продуктивності праці працюючих за відповідними галузями.

Розглянута відомість обліку витрат і виходу продукції, послуг (форма 7.3.2) відповідає вимогам практики ведення обліку витрат у рослинництві, тваринництві та промислових підприємствах сільськогосподарських формувань.

З врахуванням особливостей калькулювання продукції та послуг допоміжних виробництв вносимо пропозиції по використанню відомості (форма 7.3.3) для обліку витрат допоміжних виробництв.

Форма 6.3.3. Відомість обліку витрат і виходу матеріальних цінностей, послуг допоміжних виробництв за .... місяць 201...року

Коди синтетичного та аналітичного обліку	Найменування	КЕКВ	Кореспондуючий рахунок	Кількість та одиниці виміру	Сума
1	2	3	4	5	6

У графі 1 форми 6.3.3 відображають коди синтетичного та аналітичного обліку допоміжних виробництв; по графі 2 – найменування аналітичних рахунків, статей витрат, видів одержуваних товаро-матеріальних цінностей та виконуваних послуг; по графі 3 проставляють коди економічної класифікації за статтями витрат; по графі 4 – кореспондуючий рахунок за статтями витрат з кредита відповідних використовуваних засобів та джерел та по дебету оприбуткування товаро-матеріальних цінностей і надання послуг окремими видами допоміжних виробництв; по графі 5 вказують кількість та одиниці виміру (біля кількості) використовуваних матеріальних цінностей на утримання допоміжних виробництв, а також наданих послуг сподивачам (кореспондуючі рахунки за споживачами проставляються по графі 4) окремими допоміжними виробництвами; у графі сума відображають суми по кожній господарській операції, визначають загальну суму витрат та загальну кількість наданих послуг по кожному виду допоміжних виробництв. Інформацію про загальні підсумки використовують для щомісячного визначення фактичної собівартості одиниці послуг кожного виду допоміжних виробництв та визначення вартості послуг здійснюваних окремим споживачам, а також визначення вартості оприбутковуваних матеріальних цінностей, виготовлення у ремонтно-механічній майстерні.

Доопрацювання відомості форми 7.3.2 за показниками відомості форми 7.3.3 нескладно в програмному забезпеченні, проте використання

відомості за формою 7.3.2 забезпечить більш конкретизованою інформацією поточного контролю витрат допоміжних виробництв. Відомість форми 7.3.2 доцільно також використовувати для обліку витрат обслуговуючих виробництва, по яких відсутня потреба підприємств накопичувати інформацію про витрати наростаючим підсумком з поточного року.

Регламентація стану обліку витрат та виходу продукції за визначеними аналітичними рахунками НДС, СДС, НДГ з врахуванням вимог напрямків діяльності та нормативно-законодавчої бази повинна бути здійснена в наказі про облікову політику підприємства.

#### **7.4. Облік витрат на утримання закладів із соціального розвитку села.**

На території сіл можуть функціонувати дитячі дошкільні заклади, будинки культури, медичні амбулаторії, фельдшерсько-акушерські пункти. Відповідно до Закону України «Про пріоритетний розвиток села» такі заклади повинні утримуватись за рахунок коштів місцевих бюджетів сільських та селищних рад.

Сільські ради відносяться до бюджетних організацій, є органом місцевого самоврядування, мають комунальну форму власності та вид діяльності – управління на рівні сіл.

Бюджетні організації, як неприбуткові організації у фінансово-господарській діяльності, мають свої особливості, що впливають на методологію бухгалтерського обліку. Визначальним є те, що вони становлять складову частину бюджетної системи країни і забезпечуються фінансуванням для здійснення діяльності.

Порядок діяльності сільської ради, її виконавчого комітету та посадових осіб визначається Конституцією України, іншими законодавчими актами. Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності про виконання кошторисів доходів і видатків регулюється Державною казначейською службою України. Методологічне керівництво



обліком здійснюється управлінням методології з виконання бюджету, бухгалтерського обліку та звітності. Установа фінансується за рахунок бюджетних коштів і здійснює свою діяльність відповідно до кошторису.

Сільські ради як розпорядники коштів працюють через казначейське обслуговування. Це означає, що всі видатки сільської ради проводить та контролює Державна казначейська служба. Розпорядники бюджетних засобів подають в органи Державної казначейської служби розрахункові документи на проведення витрат на паперових та електронних носіях. З цією метою впроваджено спеціальну програму, яка призначена для формування електронних носіїв розподілів зобов'язань і платіжних доручень по державному та місцевих бюджетах.

У сільських радах бухгалтерський облік ведеться за планом рахунків у бюджетних організаціях, використовуються затверджені для бюджетних організацій меморіальні ордери, які складають вручну або з використанням комп'ютерних технологій. Програма комп'ютерних технологій в переважаючій більшості включає три компоненти: «1С: Бухгалтерія», «1С: Торгівля і Склад», «1С: Зарплата і Кадри».

Наприклад, функції програми «1С: Зарплата і Кадри»: розрахунок зарплати по всіх видах нарахувань і відрахувань; повністю автоматизовані розрахунки із заробітної плати; оподаткування здійснюється за джерелами фінансування, за рахунок яких здійснені нарахування; передбачена можливість виплати заробітної плати через банк; ведеться кадровий облік працівників та одержання статистичних довідок щодо кадрового складу, а також формування звітів.

Методологію групування доходів і видатків установи визначають накази Міністерства фінансів України від 27.12.2001р., №604 «Про бюджетну класифікацію та її впровадження» та від 28.01.2002р., №57 «Про запровадження документів, що застосовуються в процесі виконання бюджету». Організація бухгалтерського обліку, формування та реалізація

облікової політики бюджетної установи спрямовані на відображення виконання кошторису доходів і видатків.

Кошторис доходів і видатків бюджетної установи визначає загальний обсяг, цільовий напрямок і поквартальний розподіл її коштів, у тому числі витрат на оплату праці. Згідно з економічною класифікацією видатків бюджету визначені коди на оплату праці (з 1100 по 1123). Фінансування видатків за статтями кошторису доходів і видатків на заробітну плату та нарахування на заробітну плату здійснюється в першочерговому порядку.

Ведення бухгалтерського обліку в сільській раді здійснюється згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову діяльність в Україні». Для обліку використовується меморіальна ордерна форма згідно «Інструкції про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання». Система оплати праці здійснюється згідно штатного розпису. Одним з основних документів при організації праці в сільській раді є колективний договір.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» відповідальним за організацію бухгалтерського обліку покладено на керівника підприємства та головного бухгалтера. Він зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення обліку, забезпечити фінансування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах та виконання всіма підрозділами та службами, працівниками підприємства, які мають відношення до обліку, вимог бухгалтера щодо порядку оформлення і подання для обліку відповідних документів і відомостей.

Діяльність сільської ради здійснюють за рахунок фінансування з місцевого бюджету. Одержане бюджетне фінансування формує загальний фонд установи. Сільська рада здійснює видатки за рахунок одержаного фінансування на оплату праці працівників установи, нарахування на заробітну плату до соціальних фондів, на придбання матеріалів та оплату послуг.

Згідно Порядку казначейського обслуговування місцевих бюджетів сільська рада складає:

- План асигнувань загального фонду бюджету на рік;
- Щомісячний розпис асигнувань загального фонду;
- Зведення показників спеціального фонду кошторису;
- Річний розпис асигнувань бюджету;
- Кошторис.

Основним документом, який визначає загальний обсяг, цільове надходження, використання і щоквартальний розподіл коштів бюджетних установ, є кошторис доходів і видатків. Кошторис надає повноваження щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей визначених на бюджетний період відповідно до бюджетних призначень. Формування кошторису бюджетної установи здійснюється з врахуванням напрямку її діяльності.

### **Методологічні основи формування кошторису бюджетних установ. Поняття, види та структура кошторисів.**

Процедуру складання, затвердження та виконання кошторису бюджетних установ затверджено Постановою Кабінету Міністрів України 28 лютого 2002р. №228 «Про затвердження Порядку складання, розгляду, затвердження та основних вимог до виконання кошторисів бюджетних установ». У цьому Порядку передбачено послідовність дій при затвердженні кошторису. Фінансування установ без затвердженого в установленому порядку кошторису забороняється.

**Кошторис доходів та видатків бюджетної установи** – основний плановий документ, який надає повноваження бюджетній установі щодо отримання доходів і здійснення видатків, визначає обсяг і спрямування коштів для виконання бюджетною установою своїх функцій та досягнення цілей, визначених на рік відповідно до бюджетних призначень.

**Бюджетне призначення** – це повноваження, яке надано головному розпоряднику коштів бюджету Бюджетним кодексом України, Законом України про Держаний бюджет, постановою Верховної Ради АР Крим, рішеннями місцевої ради про місцевий бюджет, що має кількісні та часові обмеження, яке дозволяє Мінфіну, Державній казначейській службі або місцевому фінансовому органу надавати бюджетні асигнування для здійснення платежів на конкретні заходи за рахунок коштів відповідного бюджету.

**Бюджетне асигнування** – це повноваження, надане розпоряднику бюджетних коштів відповідно до бюджетного призначення на взяття бюджетного зобов'язання та здійснення платежів з конкретною метою у ході виконання бюджету.

На нинішньому етапі кошторис має дві складові (рис.6.4.1)



Рис.7.4.1. Складові кошторису

**Загальний фонд** включає обсяг надходжень із загального фонду бюджету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією видатків на виконання бюджетною установою основних функцій.

Повна економічна класифікація видатків містить всі коди економічної класифікації видатків згідно із Наказом Міністерства фінансів України від 27 грудня 2001 року №604 «Про бюджетну класифікацію та її запровадження».

**У спеціальний фонд** входить обсяг надходжень із спеціального фонду бюджету на конкретну мету та розподіл видатків за повною економічною класифікацією на здійснення видатків спеціального

призначення, а також на реалізацію пріоритетних заходів, пов'язаних з виконанням установою певних функцій.

Разом з кошторисом затверджують також план асигнувань.

**План асигнувань загального фонду бюджету** – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у загальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків, який регламентує упродовж року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів.

Структура економічної класифікації видатків стосовно сільської ради наведена на рис. 7.4.2. До наведеної класифікації затверджені роз'яснення щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету. У роз'ясненні по кожній статті і визначеному коду наводиться характеристика статті – які конкретно видатки відносяться на відповідну статтю.

**План спеціального фонду державного бюджету** – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань (за винятком власних надходжень бюджетних установ та відповідних видатків), затверджених у спеціальному фонді кошторису, за скороченою формою економічної класифікації видатків, який регламентує протягом року взяття бюджетних зобов'язань та здійснення платежів, в розрізі доходів за кодами класифікації доходів бюджету.

**План використання бюджетних коштів** – це розподіл бюджетних асигнувань, затверджених у кошторисі, за певною економічною класифікацією видатків та класифікацією кредитування бюджету.

**Помісячний план використання бюджетних коштів** – це помісячний розподіл бюджетних асигнувань, затвердженому у кошторисі, за скороченою економічною класифікацією видатків.

Установам можуть виділятися бюджетні кошти тільки за наявності затверджених кошторисів, планів асигнувань загального фонду бюджету, планів спеціального фонду.

Установи мають право брати бюджетні зобов'язання та витратити бюджетні кошти на цілі і в межах, установлених кошторисами і планами асигнувань, планами спеціального фонду.

## ЕКОНОМІЧНА КЛАСИФІКАЦІЯ ВИДАТКІВ БЮДЖЕТУ

### ПОТОЧНІ ВИДАТКИ (1000)

#### Видатки на товари і послуги (1100)

##### Оплата праці працівників бюджетних установ (1100)

- Заробітна плата (1111)
- Грошове утримання військовослужбовців (1112)

##### Нарахування на заробітну

##### Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки (1130)

- Предмети, матеріали, обладнання та інвентар(1131)
- Медикаменти та перев'язувальні матеріали (1132)
- Продукти харчування (1133)
- М'який інвентар та обмундирування (1134)
- Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів (1135)
- Оренда (1136)
- Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування та обладнання (1137)
- Послуги зв'язку (1138)
- Оплата інших послуг та інші видатки (1139)

##### Видатки на відрядження (1140)

##### Матеріали, інвентар, будівництво, капітальний ремонт та заходи спеціального призначення, що мають загальнодержавне значення (1150)

##### Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (1160)

- Оплата тепlopостачання (1161)
- Оплата водopостачання і водовідведення (1162)
- Оплата електроенергії (1163)
- Оплата природного газу (1164)
- Оплата інших комунальних послуг (1165)
- Оплата інших енергоносіїв (1166)

### КАПІТАЛЬНІ ВИДАТКИ (2000)

#### Придбання основного капіталу (2100)

##### Придбання обладнання і предметів довгострокового користування (2110)

##### Капітальне будівництво (придбання) (2120)

- Будівництво (придбання) житла (2121)
- Будівництво (придбання) адміністративних об'єктів (2122)
- Інше будівництво (придбання) (2123)

##### Капітальний ремонт (2130)

- Капітальний ремонт житлового фонду (2131)
- Капітальний ремонт адміністративних об'єктів (2132)
- Капітальний ремонт інших об'єктів (2133)

##### Реконструкція та реставрація (2140)

- Реконструкція житлового фонду (2141)
- Реконструкція адміністративних об'єктів (2142)
- Реконструкція інших об'єктів (2143)
- Реставрація пам'яток культури, історії та архітектури (2144)

Рис.7.4.2. Структура економічної класифікації видатків сільської ради

**Бюджетне зобов'язання** – будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладання договору, придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з якими необхідно здійснити платежі упродовж цього самого періоду або у майбутньому.

Для програм та заходів, які здійснюються за рахунок коштів бюджету, бюджетні асигнування надають розпорядникам бюджетних коштів.

**Розпорядники бюджетних коштів** – бюджетні установи в особі їх керівників, уповноважені на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань та видатки з бюджету.

Кошторис доходів і видатків усі установи складають на календарний рік. Він затверджується керівником відповідної вище поставленої організації не пізніше ніж через місяць після затвердження відповідного бюджету, з якого здійснюється фінансування установи.

Одночасно з кошторисом на затвердження вище поставленої організації подається штатний розпис установи, включаючи її структурні підрозділи, які формуються за рахунок спеціальних чи інших позабюджетних коштів.

Види кошторисів. У практиці бюджетного процесу виділяють такі види кошторисів:

- Індивідуальні;
- Зведені.

Установа, незалежно від того, веде вона облік самостійно чи обслуговується централізованою бухгалтерією, для забезпечення своєї діяльності складає індивідуальні кошториси і плани асигнувань (загального фонду та спеціального фонду), за кожною виконуваною нею бюджетною програмою (функцією).

Враховуючи цю вимогу, бюджетні установи, що ведуть облік самостійно, індивідуальні кошториси подають своїй вище поставленій організації, а установи, які обслуговуються в централізованій бухгалтерії, індивідуальні кошториси надають безпосередньо в централізовану бухгалтерію.

Зведені кошториси і плани асигнувань (загального фонду та спеціального фонду) – це зведення показників індивідуальних кошторисів і планів асигнувань розпорядників коштів бюджету нижчого рівня, що складають головний розпорядник, розпорядник вищого рівня для подання їх Мінфіну України, Мінфіну Автономної Республіки Крим, місцевим фінансовим органам та органам Державного казначейства. Зведені кошториси не затверджують.

**Структура кошторису.** Оскільки кошторис – це план доходів і видатків бюджетної установи, то сама форма документа складається з двох частин: **дохідної і видаткової.**

Залежно від джерел утворення доходи бюджетної установи поділяють на два види:

- доходи загального фонду бюджету;
- доходи спеціального фонду бюджету.

**Доходи загального фонду** – це державні кошти, що надійшли на рахунок бюджетної установи із загального фонду державного або місцевого бюджету для її утримання. Їх ще називають асигнуваннями (фінансуванням) з державного бюджету.

**Доходи спеціального фонду** – це надходження від плати за послуги, що надають бюджетні установи згідно із законодавством України, а також кошти, перераховані бюджетним установам для виконання окремих доручень, благодійні внески, гранти та дарунки. Перелік доходів спеціального фонду визначає Кабінет Міністрів України.

У ході складання і затвердження проектів кошторисів залишки коштів за спеціальним фондом кошторисів не планують.



Дохідна частина спеціального фонду проекту кошторису формується на підставі індивідуальних розрахунків доходів і платежів та відрахувань до бюджету, які складають за кожним джерелом доходів. За основу цих розрахунків беруть показники обсягів надання тих чи інших платних послуг, а також інші розрахункові показники (площа приміщень та вартість обладнання, іншого майна, що здаються в оренду, кількість місць у гуртожитках, кількість відвідувачів музеїв, виставок тощо) та розмір плати в розрахунку за одиницю показника, який встановлюють відповідно до законодавства.

У видатковій частині кошторису доходів і видатків установи зазначають загальну суму витрат установи з розподілом їх за категоріями видатків економічної класифікації, а також із встановленням витрат, фінансування яких планується за рахунок бюджетних асигнувань і за рахунок надходжень із спеціального фонду.

**Порядок складання проектів кошторисів бюджетних установ.**  
**Загальні вимоги до складання проектів кошторисів.** Форми документів (кошторису, планів асигнувань, лімітної довідки, штатного розпису тощо), що застосовують під час виконання бюджету, затверджені наказом Міністерства фінансів України за № 57 від 28.01.2002р.

Кошториси доходів і видатків складають перед початком бюджетного року усі установи на наступний бюджетний період, на який планують видатки.

Складання і затвердження кошторису починається з розроблення проекту кошторису доходів і видатків бюджетною установою. Цей документ містить приблизні показники, оскільки остаточні будуть визначені після погодження проекту кошторису із розпорядником вищого рівня.

Підставою для складання проектів кошторисів є відомості про граничні обсяги видатків бюджету загального фонду проекту місцевого бюджету на наступний рік.

Для правильного та своєчасного складання проектів кошторисів головні розпорядники:

- встановлюють для розпорядників нижчого рівня граничні обсяги видатків із загального фонду бюджету, термін подання проектів кошторисів і дають вказівки щодо їхнього складання;
- розробляють і повідомляють розпорядникам нижчого рівня інші показники, яких вони повинні дотримуватись відповідно до законодавства і які необхідні для правильного визначення видатків бюджету у проектах кошторисів;
- забезпечують складання проектів кошторисів на бюджетні програми (функції), що виконуються безпосередньо головні розпорядники.

Головні розпорядники розглядають показники проектів кошторисів розпорядників нижчого рівня щодо законності та правильності розрахунків, доцільності запланованих видатків з бюджету, правильності їхнього розподілу відповідно до економічної класифікації видатків, повноти надходження доходів, дотримання чинних ставок (посадових окладів), норм, цін, лімітів, а також інших показників відповідно до законодавстві та складають проекти зведених кошторисів. На підставі проектів зведених кошторисів головні розпорядники формують бюджетні запити.

**Бюджетний запит** – документ, підготовлений розпорядником бюджетних коштів, що містить пропозиції з відповідними обґрунтуваннями щодо обсягу бюджетних коштів, необхідних для його діяльності на наступний бюджетний рік. Першочергово сільська рада формує бюджетний запит, який використовується для визначення дотацій для її функціонування. Він використовується також для визначення самодостатності фінансування діяльності сільської ради. Правильне визначення бюджетного запиту для фінансування бюджетної установи, формування доходів і видатків та складання кошторису мають важливе

значення для раціонального використання фінансування бюджетних установ та проведення аналізу виконання кошторису.

Для функціонування структурних підрозділів сільська рада визначає доходи від платників податків, які знаходяться на її території та видатки на утримання кожного структурного підрозділу. Взаємозв'язок доходів і видатків здійснюється у бюджетному запиті. Схематично методику складання бюджетного запиту сільською радою та використання інформації зображено на рис.7.4.3



Рис.7.2.4. Схема послідовності складання бюджетного запиту по сільській раді

При плануванні видатків по сільській раді для бюджетного запиту керуються переліком захищених статей видатків загального фонду місцевого бюджету на відповідний рік за їх економічною класифікацією. По сільській раді до захищених статей відносяться: оплата праці працівників бюджетних установ (код 1110); нарахування на заробітну плату (код 1120); придбання медикаментів та перев'язувальних матеріалів (код 1132); оплата комунальних послуг та енергоносіїв (код 1160).

Здійснюються також розрахунки видатків за КЕКВ та КФК. Штатний розпис затверджується головою сільської ради. Залежно від виконуваних функцій чи сфер застосування праці персонал бюджетних установ поділяється так:

1. Основні працівники, на яких покладено виконання головних функцій, закріплених за відповідною установою в загальній системі поділу праці;
2. Допоміжно-технічний персонал, завдання якого – обслуговувати основних працівників у виконанні покладених на них функцій;
3. Адміністративно-господарський і молодший обслуговуючий.

Послідовність формування доходів для визначення бюджетного запиту наведена на рис.7.4.4.

Сільська рада формує кошторис доходів та видатків установи за КЕКВ та складає кошториси за КФК. При складанні кошторисів дотримується вимог нормативних документів щодо порядку складання, оформлення, затвердження та внесення змін до них. Всі розрахунки доходної частини підтверджують відповідними документами.

По сільській раді складають кошториси по функціональних структурах, що входять до її складу, наприклад,

- органи місцевого самоврядування;
- освіта – дошкільні заклади;
- охорона здоров'я – фельдшерсько-акушерський пункт;

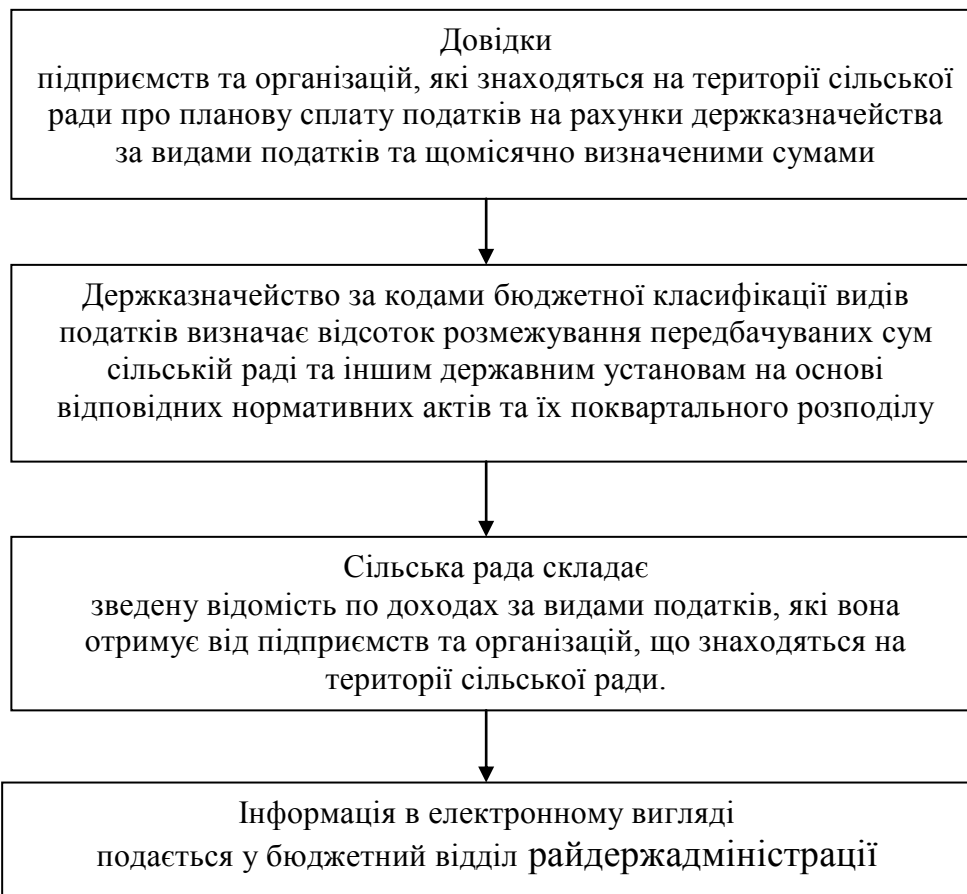


Рис.7.4.4. Схема послідовності формування доходів по сільській раді

- культура і мистецтво – сільський будинок культури;
- видатки по проведенню робіт по ремонту та утриманню автомобільних доріг;
- фонд навколишнього середовища .

По них визначають коди функціональної класифікації. На утримання апарату управління на побічні видатки також використовуються кошти спеціального фонду. Капітальні видатки здійснюються за рахунок залучення коштів спеціального фонду.

По кожній функціональній структурі складають окремий бланк кошторису, до якого додають плани доходів по загальному та спеціальному фонду та плани видатків по кожному КЕКВ. Наприклад, по дошкільному закладу – дитячий садок – до кошторису по новому додають такі документи:

- Довідка сільської ради про функціонування підготовчої групи на базі дитячого садка;
- Затвердження сільською радою режиму роботи дитячого садка;

- Розшифровки за кодами 1163 «Оплата електроенергії», 1139 «Оплата інших послуг, інші видатки», 1131 «Предмети, матеріали, обладнання»;
- План асигнувань загального фонду бюджету;
- Штатний розпис працівників садка на відповідний рік.

При необхідності для виконання робіт по благоустрою села залучаються зареєстровані в районному центрі зайнятості тимчасово безробітні. Фінансування виконання робіт здійснюється фондом зайнятості сільській раді за КФК благоустрій міст, сіл, селищ.

**Особливості складання проекту кошторису за спеціальним фондом.** Спеціальний фонд проекту кошторису передбачає зведення показників за всіма джерелами надходження коштів до цього фонду та відповідними напрямками їхнього використання.

Розподіляють видатки з бюджету спеціального фонду проекту кошторису виключно у межах і за рахунок відповідних надходжень, запланованих на цю мету в зазначеному фонді.

У ході формування спеціального фонду проекту кошторису планування власних надходжень бюджетних установ здійснюється за групами та підгрупами доходів бюджету.

Під час складання та затверджені проектів кошторисів залишки коштів за спеціальним фондом не планують.

**Класифікація та характеристика видатків бюджетних установ.** Виконуючи кошторис, бюджетні установи здійснюють видатки, що є одним із найважливіших показників фінансово-господарської діяльності.

Видатки бюджетних установ, які вони здійснюють у процесі надання нематеріальних послуг, за економічним змістом відрізняються від витрат госпрозрахункових підприємств та організацій. Видатки – один з найважливіших показників фінансово-господарської діяльності бюджетних установ. Вони є основою для визначення результатів виконання кошторису доходів і видатків, його аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів.

Під видатками розуміють державні платежі, які не підлягають поверненню. Це – основа для визначення результатів виконання кошторису установи, його аналізу для виявлення резервів зниження видатків. З урахуванням цього, одним із головних завдань бухгалтерського обліку є постійний підрахунок видатків і контролю за ними.

Оскільки кошторис складається із загального і спеціального фондів, видатки поділяють на видатки:

- загального фонду;
- спеціального фонду.

Усі видатки, що здійснюють бюджетні установи, поділяються на касові і фактичні.

**Касові видатки** – усі суми, проведені органом Державної казначейської служби або установою банку з реєстраційного, спеціального реєстраційного, поточного рахунку як готівкою, так і у формі безготівкової оплати рахунків. До касових видатків належать також суми грошових коштів, переведених з поточних чи реєстраційних рахунків для подальших розрахунків з постачальниками акредитивами або чеками з лімітованих чекових книжок.

Основним завданням обліку касових видатків є забезпечення контролю за цільовим витрачанням коштів бюджету згідно із затвердженим кошторисом установи. Однак за цими видатками неможливо визначити фактичне використання коштів, тому що окремі суми можуть бути нараховані, але не виплачені. Касові видатки показують суму асигнувань, які одержала й витратила установа за окремими кодами економічної класифікації видатків, що дає змогу мати дані про касове виконання кошторису та про залишки невикористаних асигнувань на певну дату.

**Фактичні видатки** – це дійсні видатки установи, що здійснюються під час виконання кошторису, оформлені відповідними документами. До них належать видатки за неоплаченими рахунками кредиторів, за нарахованою, але не виплаченою заробітною платою і стипендіями. Їхній

облік дає змогу контролювати хід виконання кошторису установою загалом та дотримання встановлених норм витратів за окремими кодами економічної класифікації.

У бюджетних установах касові та фактичні витрати планують і обліковують за єдиною економічною класифікацією витратів, затвердженою Наказом Міністерства фінансів України від 27.12.2001р. №604 «Про бюджетну класифікацію та її запровадження».

Касові й фактичні витрати є окремими етапами руху бюджетних коштів та об'єктами бухгалтерського обліку. У бюджетних установах касові й фактичні витрати планують і обліковують за єдиною номенклатурою витратів. Бюджетну класифікацію витратів покладено в основу планування витратів, їх синтетичного й аналітичного обліку. Ця класифікація істотно впливає на всю організацію бухгалтерського обліку та звітності бюджетних установ.

Класифікація витратів наведена на рис.7.4.5.



Рис.7.4.5. Класифікація витратів бюджетних установ

Взаємозв'язок касових і фактичних витратів відображено на рис.7.4.6.





#### Рис.7.4.6. Взаємозв'язок касових і фактичних видатків

Бюджетна класифікація видатків застосовується для здійснення контролю за фінансовою діяльністю органів державної влади, органів місцевого самоврядування, інших розпорядників бюджетних коштів, проведення необхідного аналізу за організаційними, функціональними й економічними категоріями видатків, забезпечення загальнодержавної та міжнародної порівнянності бюджетних показників. Видатки бюджету згідно з бюджетною класифікацією, розробленою й затвердженою Мінфіном України, класифікуються за такими ознаками:

- 1) функціями, з виконанням яких пов'язані видатки – функціональна класифікація видатків;
- 2) ознакою головного розпорядника бюджетних коштів – відомча класифікація видатків;
- 3) економічною характеристикою операцій, під час проведення яких здійснюються ці видатки, - економічна класифікація видатків;
- 4) програмно-цільовим методом формування бюджету.

Відомча класифікація видатків бюджету визначає перелік головних розпорядників бюджетних коштів. На її основі Державне казначейство України та місцеві фінансові органи ведуть реєстр усіх розпорядників бюджетних коштів.

Важливою особливістю бюджетної класифікації є розмежування видатків за економічними ознаками: видатки зведено в єдині економічні категорії, що відбивають поділ коштів на **поточні видатки, капітальні**

**видатки та кредитування за вирахуванням погашення.** *Кожній категорії присвоєно чотирицифровий код.*

### **Характеристика статей економічної класифікації видатків**

Поточні видатки (код 1000) Видатки на товари і послуги (код 1100)

Оплата праці працівників бюджетних установ (код 1110). Ця категорія охоплює оплату праці всіх працівників бюджетних установ та залучених за трудовими угодами згідно з установленими посадовими окладами, ставками, розцінками.

Ця категорія в сільських радах містить:

- Код 1111 «Заробітна плата». До цієї статті належать видатки на виплату основної та додаткової заробітної плати за встановленими окладами, ставками чи розцінками всім штатним працівникам; оплату праці за трудовими угодами; надбавку за вислугу років; доплату за вислугу років; доплату за ранг, надбавки та доплати обов'язкового характеру (оплати нічних змін, позаурочних, за науковий ступінь, за використання в роботі знання іноземних мов тощо); надбавки, що мають стимулювальний характер; премії (усі види преміальних виплат); щомісячну довічну плату науковцям; матеріальну допомогу;
- Код 1113 «Виплати з тимчасової непрацездатності за перші п'ять робочих днів непрацездатності працівників».

***Нарахування на заробітну плату (код 1120)*** у розмірах встановлених Державним бюджетом на відповідний рік.

Придбання предметів постачання і матеріалів, оплата послуг та інші видатки (код 1130).

Ця категорія містить:

- Код 1131 «Предмети, матеріали, обладнання та інвентар».

До цієї статті належать видатки:

- На придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю, включаючи канцелярське, креслярське, письмове приладдя та матеріали;

- Виготовлення та придбання бухгалтерських, статистичних бланків, відомостей, а також класних журналів, бланків дипломів, свідоцтв, медалей, нагрудних знаків, грамот та іншої документації для навчальних закладів;
- Придбання чи передплату періодичних, довідкових, інформаційних видань, підручників;
- Придбання матеріалів та інвентарю для господарських цілей: щіток, мастики, мийних засобів, електричних лампочок тощо; видатки на прання і санітарно-гігієнічне обслуговування контингенту, який обслуговується медичними, соціально-реабілітаційними установами, військовослужбовців строкової служби;
- Придбання аптечок та їх поповнення, якщо в цій установі немає медичного кабінету чи пункту;
- Придбання предметів терміном служби менш як рік чи однорідних малоцінних предметів (наприклад, калькулятори, посуд, іграшки для дитячих установ, фізкультурний інвентар)
- Код 1132 «Медикаменти і перев'язувальні матеріали».
 

До цієї статті належать видатки:

  - На придбання медикаментів, медиковідновлювальних засобів, бактеріологічних препаратів, ендопротезів, перев'язувальних матеріалів для лікувально-профілактичних і лікувально-ветеринарних установ;
  - Придбання дрібного медичного інвентарю (термометри, ланцети, пінцети, голки тощо);
  - Придбання ліків, які відпускаються безкоштовно.
- Код 1133 «Продукти харчування». До цієї статті належать видатки на придбання продуктів харчування для дитячих дошкільних закладів та безплатне дитяче харчування дітей віком до одного року.

- Код 1135 «Оплата транспортних послуг та утримання транспортних засобів».

До цієї статті належать видатки:

- На утримання транспортних засобів і оплату транспортних послуг (зокрема видатки на утримання транспорту, придбання паливно-мастильних матеріалів, капітальний і поточний ремонт автомобілів і транспортних засобів, планово-технічне обслуговування, придбання запасних частин);
- Страхування автомобіля, оплату дорожнього збору, оформлення прав водіїв, технічний догляд транспортного засобу.

- Код 1137 «Поточний ремонт обладнання, інвентарю та будівель; технічне обслуговування обладнання». До цієї статті належать видатки, пов'язані з проведенням поточного ремонту обладнання, інвентарю, будинків, споруд, приміщень, які перебувають на балансі та орендованих, з технічним обслуговуванням комп'ютерної, розмножувальної й медичної техніки, а також видатки, пов'язані з придбанням будівельних матеріалів для поточного ремонту приміщень.

- Код 1138 «Послуги зв'язку». До цієї статті належать видатки, пов'язані з оплатою послуг зв'язку (абонентська плата за телефон, міжміські та міжнародні розмови, факсимільний зв'язок, електронну пошту), оплата всякого роду поштових відправлень (телеграм, листів, банделорей та ін.), видатки на обслуговування й утримання внутрішнього телефонного зв'язку.

- Код 1139 «Оплата інших послуг та інші видатки». Ця стаття охоплює:

- Оплату з питань бухгалтерського обліку й аудиту, юридичних послуг, інформаційно-довідкових послуг,

консультативних послуг, страхування власних і орендованих приміщень згідно з чинними законодавчими й нормативними актами, медичного страхування;

- Видатки на відомчу і протипожежну охорону;
- Видатки на утримання в чистоті будинків, дворів, дезінфекцію, технічне обслуговування обладнання;
- Видатки на проведення заходів з охорони праці та техніки безпеки;
- Видатки, пов'язані з поліграфічними роботами (виготовлення рекламних буклетів, візиток, запрошень, посвідчень, інформаційних бюлетенів, видання книг, довідників і т.ін.);
- Інші видатки.

Видатки на відрядження (код 1140). До цієї категорії належать видатки, пов'язані з оплатою: проїзду, добових, квартирних на час службового відрядження; підйомних, проїзду, добових під час переміщення працівників; т сесійні виїзди народних судців; відряджень на курси і в навчальні заклади на сесію, семінари, наради, конференції та інші видатки на відрядження, які відшкодовуються за рахунок бюджетних коштів у випадках, передбачених законодавством, а також видатки на придбання службових проїзних квитків і оплату проїзду за маршрутними листками.

Оплата комунальних послуг та енергоносіїв (код 1160). Ця категорія охоплює видатки, пов'язані з оплатою бюджетними установами комунальних послуг та енергоносіїв, включаючи оплату енергоносіїв для виробничих потреб:

- Код 1161 «Оплата тепlopостачання»;
- Код 1162 «Оплата водопостачання і водовідведення»;
- Код 1163 «Оплата електроенергії»;
- Код 1164 «Оплата природного газу»;
- Код 1165 «Оплата інших комунальних послуг»;
- Код 1166 «Оплата інших енергоносіїв».

Код 2110 «Придбання обладнання і предметів довгострокового користування». До цієї статті належать видатки на придбання: виробничого обладнання, транспортних засобів, спец автомобілів; меблів для дитячих установ; меблів для закладів культури, комп'ютерної та розмножувальної техніки, спортивного і протипожежного обладнання.

Як показує наведена економічна класифікація видатків, вони різноманітні як за складом, так і за економічним змістом. Знання економічної класифікації видатків забезпечують ведення аналітичного обліку касових фактичних видатків відповідно до кошторису сільської ради. Приклади касових і фактичних видатків бюджетних установ за КЕКВ наведені в таблиці 7.4.1.

Таблиця 7.4.1. Зміст касових і фактичних видатків бюджетних установ за КЕКВ

<b>КЕКВ</b>	<b>Фактичні видатки</b>	<b>Касові видатки</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
1111	Нараховано заробітну плату	Отримано в касу грошовіф кошти для виплати заробітної плати, перераховано зарплату на картрахунки у разі використання пластикових карток
1120	Нараховано лікарняні. Нараховано єдиний соціальний внесок	Отримано до каси кошти для виплати за лікарняними листами. Перераховано єдиний соціальний внесок.
1131	Списано на поточні потреби канцтовари, господарське приладдя	Перераховано постачальникам за канцтовари, господарське приладдя
1132	Списано витрачені на потреби установи використані медикаменти	Перераховано постачальникам за медикаменти
1133	Списано витрачені на потреби установи продукти харчування	Перераховано постачальникам за продукти харчування
1135	Списано бензин, запчастини, нараховано податок з власників транспортних засобів	Перераховано постачальникам за паливо, запчастини, сплачено податок
1136	Списано витрати за оренду приміщень, обладнання	Здійснено оплату за використання приміщень, обладнання
1137	Списано видатки на поточний ремонт приміщень згідно з планами виконаних робіт	Перераховано виконавцю кошти на здійснення поточного ремонту
1138	Списано на видатки установи послуги зв'язку	Здійснено оплату послуг зв'язку
1140	Списано видатки на відрядження згідно з авансовим звітом	Отримано готівку (перераховано на картрахунки при використанні

		пластикових карток) для видачі під звіт
1161	Списано на видатки установи плату за тепlopостачання	Перераховано згідно з платіжним документом за тепlopостачання
1162	Списано на видатки установи плату за водопостачання і водовідведення	Перераховано згідно з платіжним документом за водопостачання і водовідведення
1163	Списано суму видатків за фактичну кількість спожитої електроенергії на підставі підтвердних документів	Перераховано згідно з платіжним документом за електроенергію
1164	Списано на видатки установи плату за природний газ	Перераховано згідно з платіжним документом за природний газ
2110	Списано видатки при оприбуткуванні обладнання і предметів довгострокового користування	Перераховано постачальникам за обладнання і предмети довгострокового користування

Накопичення інформації з обліку видатків по сільській раді наведено на рис.7.4.7.

### Облік доходів бюджетних установ

Згідно з Бюджетним кодексом України доходи бюджету й бюджетних установ поділяються на доходи загального фонду та доходи спеціального фонду. Загальний фонд бюджету охоплює всі доходи бюджету, крім тих, що призначені для зарахування до спеціального фонду. На рівні бюджетних установ до доходів загального фонду належать кошти, які надходять із загального фонду бюджету для виконання бюджетними установами своїх основних функцій.



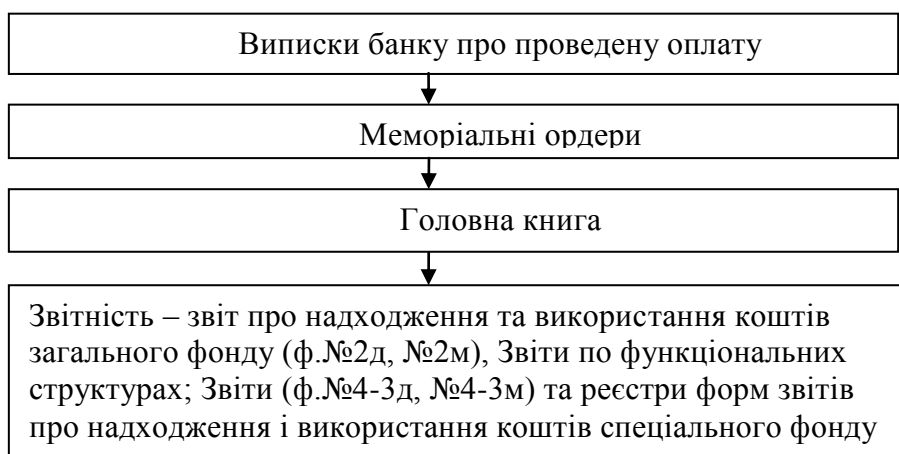


Рис.7.4.7. Схема накопичення інформації з обліку видатків по сільській раді

Класифікація доходів бюджетних установ наведена на рис.7.4.8.



Рис.7.4.8. Класифікація доходів бюджетних установ



До кошторису можуть вноситись зміни. Зміни розглядаються і затверджуються рішенням сільської ради. Складається пакет документів, які обґрунтовують зміни до кошторису.

Пакет документів включає:

- рішення сільської ради на зміни до видаткової частини бюджету;
- довідка про зміни до річного розпису бюджету (кошторису);
- довідки про зміни до щомісячного розпису асигнувань загального фонду бюджету загального фонду за функціональними підрозділами;
- довідка про зміни до помісячного розпису асигнувань спеціального фонду бюджету;
- довідка-повідомлення та довідка про зміни до річного розпису бюджету (кошторису) на відповідний рік та довідка про зміни до річного розпису – помісячні зміни за КЕКВ та їх найменуваннями.

Протягом року сільська рада надає районному фінансовому управлінню інформацію про додаткову потребу в коштах по апарату управління на відповідний період.

Зміни до кошторису на наступний рік будуть вноситись при їх наявності по закінченні першого півріччя. Інформація включає:

- розрахунок потреби в коштах для індексації заробітної плати державним службовцям по сільській раді та структурних підрозділах;
- розрахунок потреби в коштах для нарахування заробітної плати державним службовцям згідно нових окладів за постановою КМУ на відповідний рік по сільській раді та структурних підрозділах.

Внесені зміни до кошторису враховуються сільською радою при його фактичному виконанні.

### **Порядок фінансування установ, які утримуються за рахунок місцевих бюджетів**

Порядок фінансування бюджетних установ, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів визначено «Порядком казначейського

обслуговування місцевих бюджетів», затвердженим наказом Державного казначейства України від 4 листопада 2002р. №205.

Органи Державної казначейської служби України під час фінансування установ, які утримуються за рахунок коштів місцевих бюджетів виконують, зокрема, такі функції:

- установлюють порядок відкриття та відкривають рахунки в органах Державного казначейства України розпорядникам коштів місцевих бюджетів за місцевими бюджетами та кодами бюджетної класифікації видатків;
- здійснюють операції щодо виконання платіжних доручень розпорядників бюджетних коштів на підставі підтвердних документів, зареєстрованих зобов'язань, відповідно до розпису місцевих бюджетів і кошторисів, планів асигнувань із загального фонду місцевих бюджетів розпорядників бюджетних коштів та/або відповідно до планів використання бюджетних коштів одержувачів бюджетних коштів;
- ведуть облік зобов'язань розпорядників бюджетних коштів місцевих бюджетів.

Не пізніше ніж за 15 днів до початку бюджетного року головні розпорядники та розпорядники бюджетних коштів нижчого рівня подають на паперових і електронних носіях до органу Державної казначейської служби України за місцезнаходженням дані про розташування мережі установ, погоджені з відповідним фінансовим органом. Одержувачі коштів входить у мережу відповідного розпорядника.

**Фінансування бюджетних установ за видатками, передбаченими у загальному фонді місцевих бюджетів.** Відповідно до помісячного розпису асигнувань загального фонду місцевих бюджетів фінансові органи та/або міські, сільські, селищні ради або їхні виконавчі органи розподіляють кошти загального фонду місцевих бюджетів, з урахуванням зареєстрованих фінансових зобов'язань, та подають органам Державної казначейської служби України розпорядження про виділення коштів загального фонду

місцевих бюджетів для головних розпорядників коштів. Розпорядження про виділення коштів загального фонду місцевих бюджетів затверджує голова місцевого органу виконавчої влади.

Органи Державної казначейської служби України реєструють такі розпорядження і відповідно до розпорядження зараховують кошти на рахунки головних розпорядників.

Витяг з особового рахунку надається головному розпоряднику коштів. На підставі витягу головний розпорядник готує та подає органу Державної казначейської служби України розподіл виділених бюджетних асигнувань на перерахування коштів підвідомчим установам.

Отриманий розподіл перевіряє орган Державної казначейської служби України щодо відповідності вказаних у ньому сум залишкам на рахунках, залишкам невикористаних бюджетних асигнувань за загальним фондом та зареєстрованих фінансових зобов'язань підвідомчих установ за кодами економічної класифікації. Якщо кошти перераховують за цільовим скеруванням, то поданий розподіл в обов'язковому порядку повинен містити примітку щодо призначення коштів.

У разі внесення змін до розпорядження про виділення коштів загального фонду місцевих бюджетів готують нові розпорядження із зазначенням суми про збільшення (+) чи зменшення (-) суми коштів, виділених головному розпоряднику коштів.

**Порядок зарахування коштів на реєстраційні та спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників коштів місцевих бюджетів.** На реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників коштів місцевих бюджетів, що перебувають на казначейському обслуговуванні, зараховують кошти, які надходять як від вищих та підвідомчих установ, так і від юридичних та фізичних осіб на утримання, виконання певних доручень, здійснення певних видатків, відновлення касових видатків тощо.

Вносячи готівку на реєстраційні, спеціальні реєстраційні рахунки розпорядників коштів місцевих бюджетів, відправники коштів у платіжних

документах (квитанціях тощо) зазначають номери реєстраційних (спеціальних реєстраційних) рахунків розпорядників коштів, що відкриті в органах Державної казначейської служби України, для зарахування цих коштів на рахунки власників.

Кошти, які надходять на рахунки розпорядників коштів, вважають отриманими доходами розпорядників бюджетних коштів або коштами, що використовують на відновлення касових видатків.

### **Організація відкриття бюджетних асигнувань та їх облік.**

Організаційні взаємовідносини між органами Державної казначейської служби України, розпорядниками, одержувачами бюджетних коштів, а також розподіл обов'язків та відповідальності між ними в процесі обслуговування державного бюджету України за видатками регламентує Порядок обслуговування державного бюджету України за видатками та операціями з надання та повернення кредитів, наданих за рахунок коштів державного бюджету, затверджений наказом Державного казначейства України від 25.05.2004р. №89.

Цим наказом визначено поняття «відкриті асигнування» - це право, надане головним розпорядникам та розпорядникам бюджетних коштів нижчого рівня щодо розподілу виділених асигнувань загального та спеціального фондів державного бюджету підвідомчим установам (одержувачам бюджетних коштів) і використання бюджетних асигнувань з урахуванням прийнятих зобов'язань. Відкриті асигнування забезпечуються ресурсами у порядку, визначеному ДКУ.

Отже, відкриті асигнування – це фактично дозвіл на розподіл і використання відповідних бюджетних асигнувань. При цьому розподіл і переміщення асигнувань здійснюється шляхом надання відповідної інформації, а не переміщення грошових ресурсів.

Відкриття асигнувань із загального фонду державного бюджету за видатками, не віднесеними до захищених статей та видатків, та наданням кредитів здійснюється на підставі пропозицій щодо відкриття асигнувань із

загального фонду державного бюджету, складених Державною казначейською службою України та затверджених Міністерством фінансів України. Асигнування за захищеними статтями і видатками відкриваються на підставі помісячного розпису асигнувань загального фонду державного бюджету.

На підставі затверджених пропозицій ДКУ готує розпорядження щодо зарахування асигнувань на узагальнені рахунки відкритих асигнувань загального фонду державного бюджету у розрізі головних розпорядників. На підставі розпорядження суми відкритих асигнувань зараховуються на рахунки, передбачені для обліку відкритих асигнувань головним розпорядникам.

Головні розпорядники після отримання виписки про відкриття асигнувань подають у Державну казначейську службу України розподіли відкритих асигнувань за кодами програмної й економічної класифікації видатків та територіями у розрізі розпорядників нижчого рівня й одержувачів бюджетних коштів.

Суми відкритих асигнувань в автоматизованому режимі відображаються на рахунках, відкритих в органах Державної казначейської служби України за рахунками позабалансового обліку 907 групи «Відкриті асигнування» Плану рахунків бухгалтерського обліку виконання державного та місцевих бюджетів, затвердженого наказом Державного казначейства України від 28.11.2000р. №119.

**Аналітичний облік отриманих асигнувань.** Для аналітичного обліку одержаних асигнувань використовують **Картку аналітичного обліку** отриманих асигнувань, згідно з Порядком складання карток і книг аналітичного обліку бюджетних установ, затвердженого наказом ДКУ від 06.10.2000р. №100.

Вона ведеться за кодами економічної класифікації видатків окремо для кожного коду програмної класифікації видатків. Картка відкривається на рік і ведеться окремо за загальним і за спеціальним фондами. У рядку

«Затверджено кошторисом на рік» відображають суми відповідно до кошторису.

Книгу аналітичного обліку асигнувань, перерахованих підвідомчим установам використовують в бюджетних установах та централізованих бухгалтеріях для аналітичного обліку асигнувань, перерахованих розпорядникам коштів нижчого рівня.

Книга відкривається на рік для підвідомчих установ і ведеться за кодами економічної класифікації видатків. За кожним кодом програмної класифікації видатків заводять окрему книгу.

Кошториси, плани асигнувань загального фонду бюджету, плани спеціального фонду, плани використання бюджетних коштів затверджують рішенням сесії, підписуються головою та головним бухгалтером сільської ради, та затверджуються держадміністрацією району.

Планом рахунків для обліку асигнувань бюджетних організацій передбачено декілька рахунків:

- 31 «Рахунки в банках»;
- 32 «Рахунки в казначействі»;
- 70 «Доходи загального фонду».

Для обліку наявності та руху коштів загального фонду, які розміщують на поточних рахунках в установах банків, використовують субрахунки:

- 311 «Поточні рахунки на видатки установи» - обліковують кошти бюджету, що надійшли в розпорядження головного або нижче поставлених розпорядників коштів на утримання установи або на централізовані заходи на видатки, що передбачені в розділі «Загальний фонд» кошторису установи;

- 312 «Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам» - головними розпорядниками коштів та розпорядниками коштів другого ступеня обліковуються кошти, призначені для переказів підвідомчим установам.

Для обліку наявності та руху коштів загального фонду, які розміщують на рахунках органів Державного казначейства, використовують субрахунки:

- 321 «Реєстраційні рахунки» - обліковують кошти, виділені розпоряднику коштів для утримання установи та на централізовані заходи;
- 322 «Особові рахунки» - обліковують кошти, виділені з бюджету головному розпоряднику коштів або розпоряднику коштів другого ступеня для подальшого їхнього розподілу та перерахування на реєстраційні рахунки.

За дебетом субрахунків відображається надходження бюджетного асигнування на утримання установи або здійснення централізованих заходів за рахунок загального фонду, а за кредитом – його витрачання на підставі витягів із (поточного) реєстраційного рахунків.

Облік видатків за рахунок коштів загального фонду бюджету ведеться на рахунку 80 «Видатки із загального фонду» з розподілом на субрахунки (таблиця 7.2-4.2).

За дебетом субрахунків рахунку 80 «Видатки із загального фонду» ведуть облік фактичних видатків, здійснених за рахунок коштів загального фонду бюджету, а операції з відшкодування видатків відображають за кредитом цих субрахунків. Наприкінці року фактичні видатки списують з кредиту субрахунків 801 і 802 у дебет субрахунку 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом».

Таблиця 7.4.2. Характеристика субрахунків до рахунку 80 «Видатки із загального фонду»

№ з\п	Субрахунок		Характеристика субрахунку
	номер	назва	
1	801	Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи	Обліковують фактичні видатки, здійснені за рахунок коштів, одержаних із загального фонду Державного бюджету України на утримання бюджетної установи та на інші заходи відповідно до кошторису доходів і видатків
2	802	Видатки з місцевого бюджету на	Обліковують фактичні видатки, зроблені за рахунок коштів, одержаних із загального фонду місцевого

	утримання установи та інші заходи	бюджету на виконання – заходів, передбачених кошторисом цієї бюджетної установи
--	-----------------------------------	---

Облік фактичних видатків за рахунок коштів спеціального фонду бюджету згідно з кошторисами доходів та видатків ведеться на рахунку 81 «Видатки спеціального фонду», який розподіляється на субрахунки (табл.7.4.3).

Таблиця 7.4.3. Характеристика субрахунків до рахунку 81 «Видатки спеціального фонду»

№ з/п	Субрахунок		Характеристика субрахунку
	номер	назва	
1	811	Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги	Обліковуються фактичні видатки спеціального фонду, проведені за рахунок надходжень, що отримані установою згідно з кошторисом як плата за послуги. На цьому субрахунку обліковуються витрати для проведення господарської та/або виробничої діяльності. При здійсненні видатків за коштами, отриманими як плата за послуги, дотримуються такого самого порядку, який встановлено щодо бюджетних коштів
2	812	Видатки за іншими джерелами власних надходжень	Обліковуються фактичні видатки спеціального фонду за кошторисами установ у частині інших джерел власних надходжень. При витрачанні коштів, отриманих з інших джерел власних надходжень, дотримуються такого самого порядку, що його встановлено щодо бюджетних коштів.
3	813	Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду	Обліковуються фактичні видатки спеціального фонду кошторису установи в частині інших надходжень спеціального фонду. При здійсненні видатків за іншими надходженнями спеціального фонду дотримуються такого самого порядку, що його встановлено щодо бюджетних коштів

Господарські операції з обліку фактичних видатків наведено в таблиці 7.4.4.

Таблиця 7.4.4. Кореспонденція з обліку касових та фактичних видатків сільської ради

№ з/п	Зміст господарської операції	КЕКВ		Кореспонденція рахунків	
		Касові	Фактичні	Дебет	Кредит
1.	Нарахована заробітна плата працівникам установи		1111	801,802, 813	661
	Одержано в касу готівку	1111		301	321,323



2.	для видання заробітної плати				
3.	Нарахований єдиний соціальний внесок		1111, 1120	801,802,813	651
4.	Перераховано єдиний соціальний внесок	1111,1120		651	321,323
5.	Здійснено попередню оплату за матеріали	1131,1132, 1133,1134, 1135		364	321,323
6.	Списано згідно з активами витрачені матеріали		1131,1132, 1133,1134, 1135	801,802,813	231,232,233, 234,235,238
7.	Одержано в касу готівку для видання підзвітним особам на відрядження	1140		301	321,323
8.	Списано витрати на відрядження згідно із затвердженим авансовим звітом		1140	801,802	362
9.	Зараховано на видатки установи витрати з комунальних послуг		1161,1162, 1163,1164	801,802,813	675
10.	Здійснено оплату за комунальні послуги	1161,1162, 1163,1164		675	321,323

Для обліку доходів за загальним фондом призначений пасивний рахунок 70 «Доходи загального фонду», який має два субрахунки:

- 701 «Асигнування з державного бюджету на видатки установи та на інші заходи»;
- 702 «Асигнування з місцевого бюджету на видатки установи та на інші заходи».

За кредитом субрахунків 701 і 702 відображають: суми бюджетного асигнування, що надійшло згідно із затвердженим кошторисом. У дебет субрахунків 701-702 записуються суми доходів, що списуються в кінці року на субрахунок 431 «Результат виконання кошторису за загальним фондом».

Бухгалтерські записи щодо обліку асигнування наведено в таблиці 7.4.5.

Таблиця 7.4.5. Кореспонденція з обліку асигнувань бюджетних установ

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Отримання асигнувань із загального фонду: - установами, які утримуються за рахунок коштів місцевого бюджету	311,321	702

2.	Списання з рахунків залишків коштів, виділених асигнувань, не витрачених у поточному році	701,702,713	311,312,316, 321,322,326
3.	Отримання асигнувань із загального фонду формі виданих векселів	341	701,702
4.	Списуються остаточними оборотами отримані за поточний рік асигнування загального фонду бюджету	701,702	431

Соціальні заклади можуть утримуватись за рахунок коштів загального та спеціального фондів сільської ради. Видатки на утримання соціальних закладів ведуться за характерними для кожного з них статтями і відносяться в дебет субрахунка 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи» з кредита з різних рахунків 661,651,675,231-235,221,131-133 та інших. Видатки обліковуються за кодами економічної та функціональної класифікації видатків.

Понесені видатки по закінченні звітного періоду відносяться: по загальному фонду в дебет субрахунка 702 «Асигнування з місцевого бюджету» на видатки установи та інші заходи у головних розпорядників коштів, а в нижчестоящих розпорядників коштів – у дебет субрахунка 681 «Внутрішні розрахунки за загальним фондом». По спеціальному фонду – в дебет субрахунків 713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду» та 714 «Кошти батьків за надані послуги».

Використання отриманих асигнувань із місцевих бюджетів аналізується по зведеному кошторису сільської ради. Складають спеціальні таблиці, в яких відображають визначені показники доходів загального і спеціального фонду за кодами бюджетної класифікації по загальному фонду виділяють закріплені доходи, тобто доходи, по яких, як правило значних відхилень від планових доходів не повинно бути, і незакріплені доходи, по яких можуть бути значні відхилення як в сторону збільшення доходів, так і в сторону їх зменшення.

При порівнянні планових доходів і кошторису видатків на 01.01. поточного року визначають дотацію з бюджету (дотація вирівнювання),

якщо планові видатки перевищують планові доходи. Протягом року може надаватись додаткова дотація.

По спеціальному фонду передбачають доходи за рахунок податків з власників транспортних засобів, плату за забруднення навколишнього середовища та власні надходження бюджетних установ, до яких відносяться плата за: оренду майна, послуги за видачу довідок, послуги по оформленню нотаріальних дій. Планові доходи за аналізуючі роки проставляють на основі затвердженої довідки бюджетного запису, планові дотації на початок аналізуючих років. Фактичні доходи – з Книги обліку доходів та видатків, яку доцільно вести у сільській раді. Перевищення фактичних доходів над плановими доходами виступають грошовими коштами на реєстраційних рахунках по загальному і спеціальному фондах.

Облік формування доходів та видатків сільські ради повинні вести по функціональних підрозділах. Це дає можливість проаналізувати виконання кошторису по кожному функціональному підрозділу. Для аналізу складають спеціальні таблиці по кожному підрозділу.

Для заповнення таблиць використовується інформація річної звітності. До використовуваної звітності відносяться:

- Реєстр форм звітів про надходження та використання коштів загального фонду (по КФК);
- Звіт про надходження та використання коштів загального фонду (форма №2д, №2м) – по кожному функціональному підрозділу;
- Реєстр про залишки коштів загального та спеціального фондів місцевого бюджету на реєстраційному рахунку за станом на початок останнього аналізуючого року;
- Реєстр форм звітів про надходження і використання коштів спеціального фонду.

Для поточного контролю за використання бюджетних коштів та власних надходжень на утримання бюджетної установи та її структурних

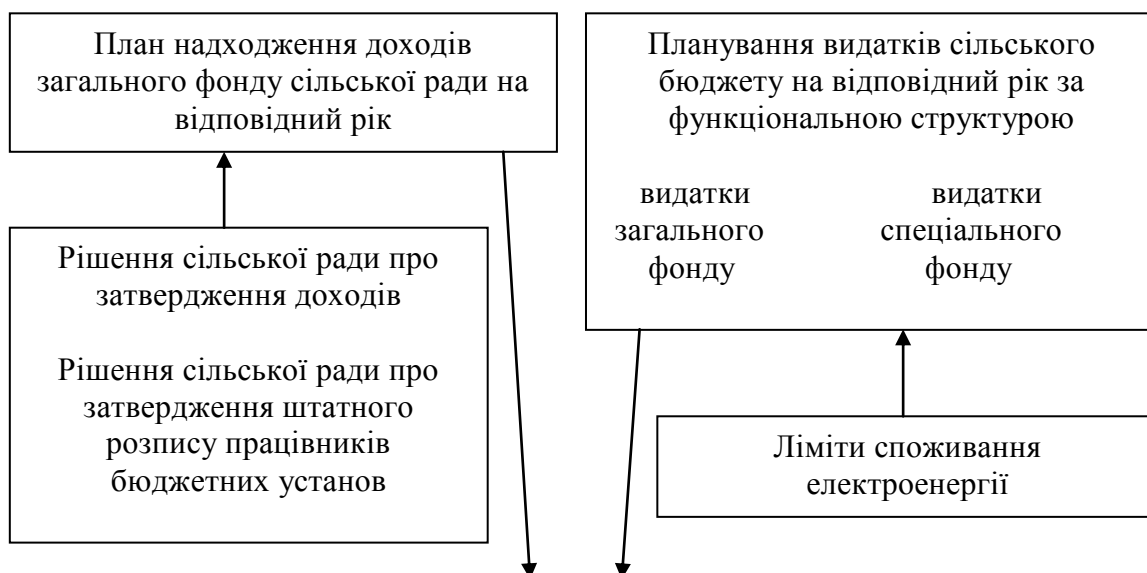
підрозділів сільська рада щомісячно складає звіти про виконання бюджету окремо по загальному та спеціальному фондах.

Показники за найменуваннями доходів і видатків загального та спеціального фонду накопичуються наростаючим підсумком з початку року. Таким чином, наведені звіти дають можливість співставити баланси доходів і видатків, визначити перевищення доходів над видатками, оборотну касову готівку та вільні залишки бюджетних коштів.

Використання бюджетних коштів в сільській раді повинно здійснюватись за цільовим призначенням. Контроль використання коштів здійснюють працівники обліково-фінансового відділу при оформленні документів на видатки кошторису, працівники казначейства при здійсненні оплати платіжних доручень за КЕКВ бюджету.

#### **Накопичення інформації для аналізу виконання кошторису**

Для проведення аналізу виконання кошторису необхідна інформація згідно його показників за загальним та спеціальним фондом планових і фактичних показників. Тому накопичення інформації для аналізу виконання кошторису необхідно розглядати за двома напрямками: накопичення інформації плану бюджету сільської ради і накопичення інформації про фактичні показники доходної та витратної частин кошторису. Послідовність накопичення інформації для складання зведеного кошторису по сільській раді наведено на рис. 7.4.8.



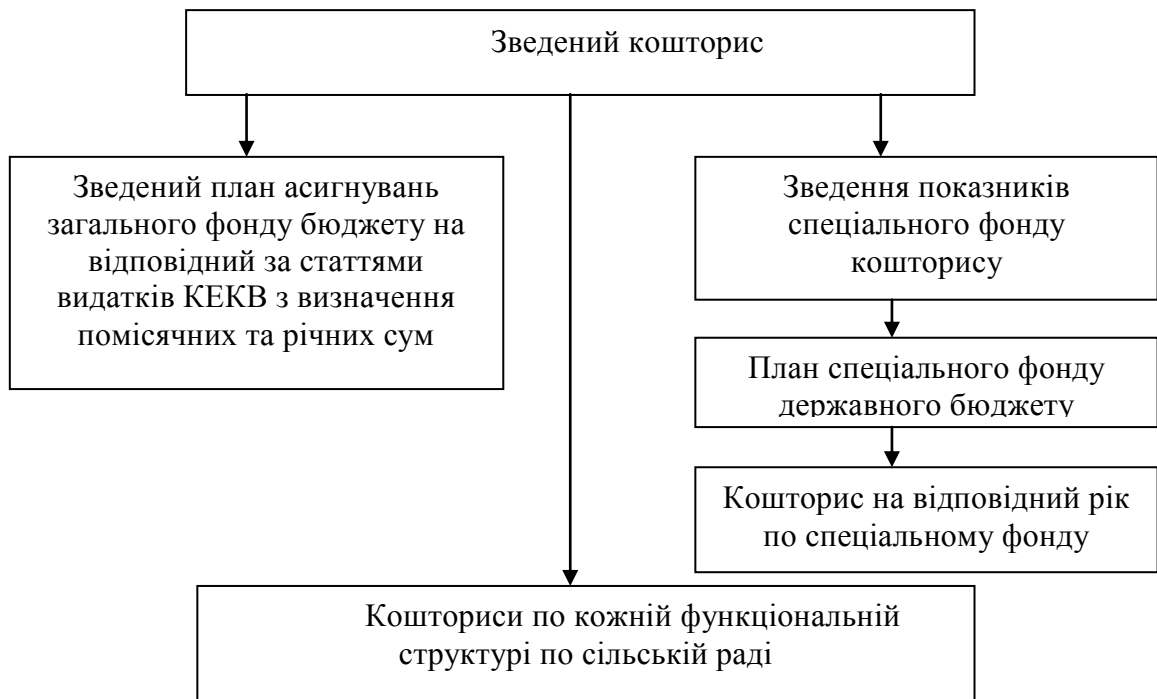


Рис. 7.4.8. Схема послідовності накопичення інформації зведеного кошторису

Накопичення фактичної інформації про виконання кошторису здійснюється планово-фінансовим відділом відповідної сільської ради.

У сільських радах бухгалтерський облік ведеться за планом рахунків у бюджетних організаціях, використовуються затверджені для бюджетних організацій меморіальні ордери, які складають вручну або з використанням комп'ютерних технологій. Для обліку доходів та видатків використовуються меморіальні ордери.

По захищених статтях видатків загального фонду використовують такі меморіальні ордери: для обліку нарахувань заробітної плати – меморіальний ордер №5; нарахувань на заробітну плату соціальним органам – меморіальний ордер №6; для обліку розрахунків по придбанню медикаментів та матеріалів з використанням передоплати – меморіальний ордер №4; для обліку розрахунків з постачальниками електроенергії та послуг зв'язку – меморіальний ордер №6.

Сільські ради як розпорядники коштів працюють через казначейське обслуговування. Це означає, що всі видатки сільської ради проводить та контролює Державне казначейство. Розпорядники бюджетних засобів

подають в органи Державного казначейства розрахункові документи на проведення витрат на паперових та електронних носіях. З цією метою впроваджено спеціальну програму, яка призначена для формування електронних носіїв розподілів зобов'язань і платіжних доручень по державному та місцевих бюджетах.

Це перший етап використання сільською радою комп'ютерних технологій за допомогою програми «Облік зобов'язань та платіжних доручень». На ряді сільських рад на нинішньому етапі встановлене програмне забезпечення взаємопов'язаного з такою ж програмою у районному державному казначействі. Сформовані документи для проведення оплати за відповідними КЕКВ та структурними підрозділами фіксуються такою ж програмою на прийняття цих документів в ДКУ, яке здійснює реєстрацію зобов'язань та фінансових зобов'язань та проставляє штампи «оплачено» на документах. ДКУ складає також реєстри платіжних доручень сільської ради за відповідними організаціями та установами, які надають їй послуги чи відпускають матеріальні цінності.

Бухгалтер сільської ради повинен спочатку здати (приїхати в державне казначейство) платіжні документи, а потім через встановлений проміжок часу (на другий день) знову їхати в ДКУ за реєстрами платіжних доручень.

Для удосконалення взаємозв'язку сільської ради з казначейством важливо впровадити зв'язок через систему Internet, що вимагає впровадження більш сучасних комп'ютерів та їх підключення до системи Internet.

Меморіальні ордери в сільських радах складаються як правило вручну. Тому для удосконалення бухгалтерського обліку пропонуємо впроваджувати комп'ютерні технології. Програма комп'ютерних технологій в переважаючій більшості включає три компоненти: «1С: Бухгалтерія», «1С: Торгівля і Склад», «1С: Зарплата і Кадри».

Наприклад, функції програми «1С: Зарплата і Кадри»: розрахунок зарплати по всіх видах нарахувань і відрахувань; повністю автоматизовані розрахунки із заробітної плати; оподаткування здійснюється за джерелами фінансування, за рахунок яких здійснені нарахування; передбачена можливість виплати заробітної плати через банк; ведеться кадровий облік працівників та одержання статистичних довідок щодо кадрового складу, а також формування звітів.

Сільські ради ведуть реєстри та складають звітність, характерну для бюджетних організацій, про що свідчить табл. 7.4.6.

Таблиця 7.4.6. Розподіл робіт до складання річного звіту

№ форми	Назва	Джерела даних	Термін складання	Виконавець
1	2	3	4	5
1.	Баланс	Книга Журнал-Головна, меморіальний ордер №2	15 січня	Головний бухгалтер
2.	Звіт про виконання кошторису доходів і видатки установи	Кошторис доходів і видатків, картки аналітичного обліку касових і фактичних видатків, меморіальний ордер №2	10 січня	Заступник головного бухгалтера
3.	Звіт про виконання плану по штатах і контингентах	Статистичні дані по виконанню плану обслуговування	10 січня	Відділ статистики
4-1	Звіт про надходження і використання спеціальних коштів	Кошторис доходів і видатків, картки аналітичного обліку касових і фактичних видатків, меморіальний ордер 2	8 січня	Заступник головного бухгалтера
4-2	Звіт про надходження і використання сум за дорученнями	Кошторис доходів і видатків, картки аналітичного обліку касових і фактичних видатків, меморіальний ордер 2	6 січня	Заступник головного бухгалтера
4-3	Звіт про депозитні суми	Кошторис доходів і видатків, картки аналітичного обліку касових і фактичних видатків, меморіальний ордер №2	5 січня	Заступник головного бухгалтера
4-4	Звіт про рух інших власних надходжень	Кошторис доходів і видатків, картки аналітичного обліку касових і фактичних видатків, меморіальних ордер №9	4 січня	Заступник головного бухгалтера

5	Звіт про рух необоротних активів	Книга Журнал-Головна, меморіальний ордер №12	8 січня	Керівник матеріального сектору
6	Звіт про рух матеріалів продуктів харчування	Книга Журнал-Головна, меморіальний ордер №12	10 січня	Керівник матеріального сектору
7	Звіт про заборгованість бюджетних установ	Книга Журнал-Головна, меморіальні ордери №4,6,7,8	8 січня	Керівник розрахункового сектору
8	Звіт зобов'язання бюджетних установ	Кошторис доходів і видатків, реєстри фінансових зобов'язань, картка аналітичного обліку касових видатків	6 січня	Керівник розрахункового сектору
9	Звіт про результати фінансової діяльності	Річні заключні обороти книги Журнал-Головна	13 січня	Головний бухгалтер
10	Звіт про недостачі та крадіжки грошових коштів та матеріальних цінностей в бюджетних установах	По недостачах меморіальні ордери №1,6,12, Книга Журнал-Головна	10 січня	Головний бухгалтер

У табл. 7.4.6. по графі 2 вказані назви форм звітності, по графі 3 – джерела даних для заповнення відповідної форми звіту.

Ми вивчали також забезпечення сільських рад обліковими кадрами. Дослідження проблеми свідчить про об'єктивну потребу в оновленні кадрів бухгалтерських служб бюджетних установ та підвищення якості їх знань. Комплексний підхід до формування концепції реформування обліку бюджетних установ дає можливість передбачити напрямки удосконалення обліку бюджетних установ:

- удосконалення системи організації бухгалтерського обліку в частині носіїв інформації та їх руху;
- запровадження повної автоматизації облікового процесу;
- створення механізму державного стимулювання підвищення престижу професії бухгалтера бюджетних організацій;
- розроблення та запровадження якісних вимог до здібностей абітурієнтів, які мають намір отримати кваліфікацію професійного бухгалтера за спеціальністю «Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в управлінні бюджетними установами»;



- удосконалення організації науково-дослідної діяльності та узагальнення практичного досвіду бухгалтерського обліку бюджетних установ за напрямком їх діяльності;

- формування мотиваційних засад соціально-стимулюючого впливу на працю працівників бухгалтерського підрозділу бюджетних установ, в тому числі і сільських рад.

Соціальні заклади можуть утримуватись за рахунок коштів загального та спеціального фондів сільської ради. Видатки на утримання соціальних закладів ведуться за характерними для кожного з них статтями і відносяться в дебет субрахунка 802 «Видатки з місцевого бюджету на утримання установи» або субрахунка 811 «Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги» з кредита з різних рахунків 661, 651, 652, 653, 675, 231-235, 221, 131-133 та інших. Видатки обліковуються за кодами економічної та функціональної класифікації видатків.

Понесені видатки по закінченні звітного періоду відносяться: по загальному фонду в дебет субрахунка 702 «Асигнування з місцевого бюджету» на видатки установи та інші заходи у головних розпорядників коштів, а в нижчестоящих розпорядників коштів – у дебет субрахунка 681 «Внутрішні розрахунки за загальним фондом». По спеціальному фонду – в дебет субрахунків 713 «Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду» та 714 «Кошти батьків за надані послуги».

**При недостатчі фінансування з місцевих бюджетів сільськогосподарські підприємства** можуть створювати постійні дитячі дошкільні заклади або організовують їх на період польових робіт. Витрати на утримання останніх планується й визначаються кошторисом витрат ясел і садків, виходячи з кількості запланованих груп, наявності дітей у них, їхнього вікового складу, встановлених норм харчування та інших показників.

Облік витрат на утримання закладів ведуть по кожному постійному або сезонному закладу за такими статтями: витрати на оплату праці;

відрахування на соціальні заходи; господарські витрати; витрати на навчання і придбання книг для бібліотек; витрати на харчування; придбання обладнання та інвентарю; придбання особистого інвентарю й обмундирування; інші витрати.

Частину витрат на утримання дитячих садків відшкодовують також за рахунок внесків батьків. Розмір їх залежить від часу перебування дітей у дошкільних закладах та суми заробітку батьків, але не більше 70% вартості харчування. За рішенням підприємства можуть братися внески за утримання дітей у дитячих садках із тих батьків, які не працюють на підприємстві або в галузях, що його обслуговують.

У кінці кожного місяця фактичні витрати на утримання дитячих дошкільних закладів списують у дебет рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Нараховані внески за утримання дітей у дитячих дошкільних закладах відносять на дебет рахунка 377 «Розрахунки з іншими дебіторами», для аналітичного обліку по якому має бути використана спеціальна відомість для обліку розрахунків із батьками за утримання їхніх дітей у дошкільних закладах. Решту витрат на утримання дитячих дошкільних закладів, не відшкодованих платою батьків, списують із кредиту субрахунка 235 у дебет рахунка 977 «Інші витрати операційної діяльності».

При утриманні дитячих дошкільних закладів за рахунок бюджетного фінансування в кінці кожного місяця фактичні витрати списують у дебет рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», а нараховану плату за утримання, дітей у дошкільних закладах відносять із кредиту рахунка 48 у дебет рахунка 377.

# ДОДАТКИ

## **Завдання для практичної частини з вивчення обліку у промислових і агросервісних підприємствах**

Завдання для практичних, семінарських занять, організації самостійної роботи та дистанційного навчання побудовані за розділами навчального посібника і призначені для закріплення теоретичних знань та формування професійних вмінь ведення бухгалтерського обліку в агросервісних та промислових переробних підприємствах. Зміст завдань для практичної частини – підготовка рефератів, розв’язування локальних задач з ведення бухгалтерського обліку в агросервісних підприємствах, проведення семінарських занять з дисципліни, а також виконання завдань на самостійній роботі з предмету за рахунок передбачених навчальним планом годин.

*Розділ 1. Методологічні основи організації бухгалтерського обліку обслуговування сільськогосподарських товаровиробників.*

По даному розділу проводиться семінарське заняття на основі підготовлених рефератів з питань:

1. Завдання бухгалтерського обліку за видами агросервісних підприємств.
2. Використання принципів та елементів організації бухгалтерського обліку в агросервісних підприємствах для реалізації його завдань.
3. Формування наказу про облікову політику в агросервісних підприємствах.

*Розділ 2. Облік виробничої діяльності і виробничого обслуговування.*

2.1. За даним розділом також проводиться семінарське заняття на основі підготовлених рефератів за питаннями:

2.1.1. Економічний зміст витрат виробничої діяльності агросервісних підприємств

2.1.2. Розкриття концепції центрів відповідальності

2.2. Розв’язування локальних задач

2.2.1. Назвати первинні документи з обліку придбання, інвентарного, аналітичного та синтетичного обліку вантажного автотранспорту.

2.2.2. Зробити розрахунки нарахування амортизації та скласти кореспонденції рахунків з придбання вантажного автомобіля за умовою, Умова. Автотранспортне підприємство придбало вантажний автомобіль за 120 000 грн. (відпускна вартість постачальника). За достатку сплачено 2 400 грн. (з ПДВ). Вартість страхування ризиків під час доставки – 2 500 грн. Вартість реєстрації автомобіля під час доставки – 1 600 грн. термін корисного використання 5 років.

2.2.3. Скласти кореспонденції рахунків за операціями

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Списано суму зносу автомобіля, що ліквідуються			75 000
2.	Списано залишкову вартість автомобіля, що ліквідується			5 000
3.	Відображаються витрати по ліквідації об'єкта			250
4.	Оприбутковано запчастини від ліквідації об'єкта			14 200
5.	Відображаються господарські операції на рахунок фінансового результату доходи витрати			
6.	Списується фінансовий результат від ліквідації автомобіля			

2.2.4. Назвати первинні документи, накопичувальні регістри, кореспонденції рахунків з обліку витрат машинно-транспортного парку за статтями витрат .

*Розділ 3. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції в переробній промисловості*

3.1. Підготовка рефератів з методів обліку витрат.

3.2 Визначення кореспонденцій рахунків за статтями витрат в переробній промисловості.

3.3 Розв'язування локальних задач:

3.3.1. Назвати статті витрат, первинні документи за статтями витрат, кореспонденції рахунків з обліку витрат і виходу продукції цегельного виробництва, визначити фактичну собівартість 1 тис. шт. цегли.

**Умова.** Підприємство протягом місяця виготовило 200 000 штук цегли. Витрати на видобуток глини і піску 25 700 грн., витрати на виготовлення цегли-сирцю і випалювання цегли 34 300 грн. Бій цегли оприбутковано за цінами можливої реалізації на 4 500 грн.

3.3.2. Підприємство з торфорозробки здійснило заготівлю торфу для сільськогосподарського підприємства у кількості 2 500 т вологістю 50 % для удобрення полів. Витрати на видобуток становлять 21 250 грн., відпускна вартість по 12 грн. за 1 т торфу. Визначити кореспонденції рахунків за статтями витрат, фактичну собівартість виробництва 1 т торфу, фінансовий результат від діяльності та розподілити прибуток згідно вимог нормативно-законодавчої бази.

3.3.3. У таблиці 3.3.1. наведена інформація з обліку витрат переробного промислового підприємства по виробництву ковбасних виробів. Необхідно:

- зробити необхідні розрахунки за наведеною інформацією в таблиці;
- назвати первинні документи за статтями витрат, на списання продукції на переробку, оприбуткування готової продукції та її реалізацію;
- визначити фактичну собівартість 1 кг. ковбасних виробів, вартість 1 кг. реалізованих виробів, фінансовий результат на 1 кг., загальний фінансовий результат та рівень рентабельності по промислового підприємству, а також зміну статей витрат та інших показників діяльності промислового підприємства за аналізуючий період.

3.3.3.1. Інформація по переробному промислового підприємству

Показники	Роки		
	2007	2008	2009
1. Кількість м'яса ВРХ, кг.	25840	19330	28610
вартість, грн.	51400	103700	153450
свинини, кг.	7430	7070	6780
вартість, грн.	20800	40500	54200

Всього м'яса, кг.			
Вартість м'яса – Всього, грн.			
2. Вихід ковбасних виробів, кг.	7175	6800	7330
процент виходу			
3. Реалізовано ковбасних виробів, кг.	7175	6790	7065
Виручка від реалізації грн.	178500	224800	305100
Витрати:			
1. Заробітна плата	37800	40000	58000
2. Нарахування на заробітну плату			
3. Паливо	7025	9640	7400
4. Допоміжні матеріали	6150	8300	5900
5. Знос МШП	1450		
6. Амортизація основних засобів	4800	2900	2000
7. Електроенергія	11890	5400	5750
8. Ремонтні матеріали	250	1250	300
9. Інші витрати	220	185	165
10. Вартість м'яса			
Всього витрат			
Собівартість одного кг. ковбасних виробів			
Вартість одного кг. реалізованих ковбасних виробів			
Фінансовий результат на 1 кг. (грн.)			
Фінансовий результат – всього			
Рівень рентабельності, %			

#### *Розділ 4. Облік торговельно-постачальницької діяльності*

4.1. Сформувані господарські операції та скласти кореспонденції рахунків по операціях:

№ 1. Вартість товарів по роздрібних цінах 150 000 грн. торгова знижка (8%), оптово – збутова знижка 2 %, тара 10 000 грн., транспортні витрати 4 500 грн.

№ 2. Недостача матеріалів по роздрібних цінах 3 500 грн., з них природні втрати 250 грн., втрати з вини постачальника?, втрати з вини експедитора 500 грн.

№ 3. Вартість товарів по роздрібних цінах 50 000 грн., оптова і збутова знижка 10%, фактично надійшло 48 000 грн., недостачі товарів за рахунок експедитора 1 %, решта за рахунок постачальника. Постачальнику здійснено оплату авансу із поточного рахунка.

№ 4 . На базу надійшли товари за рахунок постачальника, вартість товарів по роздрібних цінах 25 000 грн., по оптових цінах 20 000, до оплати? Середня ставка податку 30 % вартості товарів по роздрібних цінах. Різниця між сумою належного платежу податку і сумою обчисленого за середньою ставкою платежу?

№ 5. Відвантажено товарів транзитом на купівельну вартість 70 000 грн., торгова знижка 10 %, збутова знижка 2 %, вартість тари 6 000 грн. Відобразити операції по реалізації відвантажених транзитом товарів по роздрібних цінах, визначити та списати фінансовий результат.

№ 6. Реалізовано товарів у роздрібній торгівлі за готівку 50 000 грн. торгова знижка 8 %. Виручка здана в банк через інкасатора.

№ 7. Продано в кредит товари довгострокового користування 15 000 грн., процентна щорічна ставка 10 %, тара видана безкоштовно.

№ 8. Продано в кредит через комісійну торгівлю на суму 90 000 грн., комісійні 20%.

№ 9. Визначити витрати обігу на залишок товарів. Транспортні витрати на початок місяця 5 000 грн., за місяць 9 000 грн. Реалізовано товарів по роздрібних цінах 150 000 грн., залишок на кінець місяця 19 000 грн.

№ 10. Скласти кореспонденції рахунків і зробити потрібні розрахунки: оприбутковано товарів від постачальників по роздрібних цінах 50 000 грн., торгова знижка 10 %. Недостача у магазині 1 000 грн. по роздрібних цінах і списана як природні втрати.

№ 11. Доходи торговельної організації, що підлягають розподілу 23 500 грн., обов'язкові платежі в бюджет 20 %, кредити 10 %, перерахування вищестоящим організаціям 8 %, на будівництво доріг - 3 %, відрахування у фонд розвитку 20 %, решта у фонд оплати праці.

№ 12. Скласти кореспонденції рахунків по операціях задачі № 11.

№13. Скласти кореспонденції рахунків по операціях витрат обігу комерційної діяльності підприємства.



№ 14 . Назвати статті витрат обігу комерційної діяльності підприємства.

№ 15. Скласти кореспонденції рахунків з обліку бартерних угод.

4.2. Скласти кореспонденції рахунків та зробити необхідні рахунки підприємства роздрібною торгівлі. На початок звітнього місяця на підприємстві сальдо по дебету субрахунка 282 «Товари в торгівлі» - 30 000 грн., сальдо по дебету субрахунка 289 «Транспортно-заготівельні витрати» 6 000 грн., сальдо по кредиту субрахунка 285 «Торгова націнка» – 12 000 грн. За звітний період проведені такі господарські операції (табл. 1).

Таблиця 1. Господарські операції за звітний період

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Оприбутковано товари, отримані від постачальника			60 000
2.	Включено до податкового кредиту суму ПДВ			
3.	Відображено витрати з доставки товарів			10 500
4.	Включено до податкового кредиту суму ПДВ			
5.	Проведено торгівлю націнку на придбані товари			25 000
6.	Реалізовано товари			90 000
7.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ			

На онові даних табл. 1 необхідно відобразити списання суми реалізованої торгової націнки, ТЗВ, а також собівартості реалізованих товарів. Необхідні розрахунки зробити в табл. 2.

Таблиця 2. Визначення собівартості реалізованих товарів

№ п/п	Зміст	Порядок визначення показника	Сума, грн.
1	2	3	4
Сальдо субрахунків на початок місяця			
1	Залишок товарів у цінах продажу станом на 01.02.2001 р. (з урахуванням ТЗВ)	Дт 282 + Дт 289	
2	Залишок нерозподілених ТЗВ на 01.02.2001 р.	Дт 289	
3	Сума нереалізованої торгової націнки станом на 01.02.2001 р.	Кт 285	
Проведено підприємством протягом місяця			
4	Вартість придбаних протягом місяця товарів (без ПДВ)	Дт 282 Кт 63, 36	
5	Проведена протягом місяця торгова націнка	Оборот (за місяць) Дт 285	
6	Сума ТЗВ за місяць (без ПДВ)	Оборот (за місяць) Дт 289	
7	Вартість товарів (за цінами продажу), придбаних протягом місяця	Рядок 4 + рядок 5 + рядок 6	

8	Виручка від реалізації товарів за місяць	Оборот (за місяць) Кт 702	
Визначення собівартості реалізованих товарів			
9	Загальна вартість товарів (придбаних протягом місяця з урахуванням залишку на початок місяця)	Рядок 1 + рядок 7	
10	Сума реалізованої (за місяць) торгової націнки	(рядок 3 + рядок 5) x рядок 8 Рядок 9	
11	Сума ТЗВ, що списується на собівартість реалізованих товарів	(рядок 2 + рядок 6) x рядок 8 Рядок 9	
12	Собівартість реалізованих товарів	рядок 8 - рядок 10 – рядок 11	

За розрахунками табл. 2 скласти кореспонденції рахунків та проставити суми по господарських операціях з відображення торгової націнки, ТЗВ та собівартості реалізованих товарів (табл. 3).

Таблиця 3. Визначення кореспонденції рахунків

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Списано торгову націнку на реалізовані товари (методи «сторно»)			
2.	Відображено собівартість реалізованих товарів			
3.	Списано суму ТЗВ на собівартість реалізованих товарів			
4.	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів дохід від реалізації товарів			
5.	Визначено фінансовий результат від реалізації товарів			

#### 4.3. Облік виїзної торгівлі

Приклад 1 Підприємство вирішило здійснити виїзну торгівлю у своєму місті. Продавцю для реалізації видано товар загальною вартістю 120 000 грн. (без урахування торгової націнки та ПДВ). На товар нараховано торгову націнку у сумі 19 500 грн. Для виїзної торгівлі використовувалася автолавка підприємства. Кореспонденцію рахунків визначити в табл. 1.

Таблиця 1. Кореспонденція рахунків

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Передано товари зі складу продавцю			120000
2	Нараховано торгову націнку			19500

3	Видано продавцю кошти підзвіт для сплати ринкового збору			150
4	Оприбутковано виручку від реалізації			180000
5	На суму ПДВ			
6	Нараховано виручку від реалізації			180000
7	Списано торгіву націнку за нереалізовані товари (сторно)			19500
8	Списано товари на реалізацію			
9	Відображено сплату ринкового збору			100
10	Відображено сплату збору за місце на ринку			25
11	Повернено продавцем невикористаний залишок авансу			
12	списано на фінансові результати витрати на збут			
13	Списано на фінансові результати собівартість реалізованих товарів			
14	Списано на фінансові результати дохід від реалізації			

Приклад 2. Виїзна торгівля здійснювалась у іншому населеному пункті. Продавцю для реалізації видано товар загальною вартістю 200 000 грн. (без урахування торгової націнки та ПДВ). На товар нараховано торгіву націнку у сумі 60 000 грн. Для доставки товару до місця виїзної торгівлі використовувався автомобіль транспортної організації. Торгівля здійснювалась протягом двох днів. У перший день продавець перерахував виручку на банківський рахунок підприємства, а за другий – здав до каси підприємства. Ці операції відображаються в обліку такими кореспонденціями рахунків (табл. 2).

Таблиця 2. Кореспонденції рахунків

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Сплачено кошти транспортній організації за автомобіль			5400
2	Відображено податковий кредит			900
3	Передано товари зі складу продавцю			200000
4	Нараховано торгіву націнку			60000
5	Видано продавцю кошти підзвіт для сплати ринкового збору та відшкодування витрат на відрядження			400
6	Надійшла виручка за перший день торгівлі			136000
7	Нараховано ПДВ			
8	Оприбутковано виручку за другий день торгівлі			180000
9	Нараховано ПДВ			
10	Нараховано виручку від реалізації			

11	На суму ПДВ			
12	Списано торгіву націнку за реалізовані товари (сторно)			45000
13	Списано товари на реалізацію			
14	Відображено сплату ринкового збору			168
15	Відображено сплату збору за місце на ринку			30
16	Нараховано добові продавцю			52
17	Повернено кошти, не використані продавцем у відрядженні			
18	Повернено товари, не реалізовані продавцем			25000
19	Списано торгіву націнку за нереалізовані товари (сторно)			15000
20	Списано на витрати на збут вартість наймання автомобіля			4500
21	На суму ПДВ			900
22	Списано витрати на збут на фінансові результати			
23	Списано собівартість реалізованих товарів на фінансові результати			
24	Списано дохід від реалізації на фінансові результати			

## *Розділ 5. Бухгалтерський облік у будівництві*

### 5.1. Підготовка рефератів за питаннями:

1. Вплив особливостей будівництва на організацію бухгалтерського обліку.
2. Характеристика статей витрат будівельно-монтажних робіт.
3. Калькуляція собівартості будівельно-монтажних робіт

5.2. Сформулювати господарські операції та скласти кореспонденції рахунків з використанням рахунків класу 8. Витрати за елементами та без використання рахунків класу 8:

- прямих витрат на будівництво будівельно-монтажних робіт;
- з обліку витрат з експлуатації будівельних машин та механізмів та їх розподілу;
- з обліку загальновиробничих (продуктивних) витрат та їх розподілу;
- з обліку загальновиробничих непродуктивних витрат та їх розподілу;
- з обліку адміністративних витрат;
- з обліку витрат на збут;

- з обліку фінансових та інших витрат;
- з обліку надзвичайних витрат.

5.3. Назвати первинні документи з обліку здачі (реалізації) підрядних робіт і розрахунків із замовниками.

5.4. Скласти схему послідовності записів з визначення фінансового результату від будівельно-монтажних робіт.

5.5. Визначити суму валового прибутку та дохід за перший рік будівництва. Умова. Термін будівництва об'єкта 3 роки. Загальна сума доходу за будівельним контрактом (із ПДВ) 720 000 грн., ПДВ – 120 000 грн. Витрати за перший рік становлять: прямі 130 000, загальновиробничі 30 000. Оцінка витрат до завершення робіт: прямих 450 000, загальновиробничих – 60 000.

Оцінка валового доходу дорівнює: дохід за будівельним контрактом – ПДВ- витрати за перший рік – очікувані витрати.

Дохід, визнаний за перший рік, визначається в сумі 30 % від загальної суми доходу за будівельним контрактом.

Сума валового прибутку за перший рік дорівнює: дохід, визнаний за перший рік, мінус ПДВ – мінус витрати за перший рік (прямі + загальновиробничі). Сума витрат і прибутку (доходу) за перший рік дорівнює: сума витрат за перший рік + валовий прибуток за перший рік.

5.6. Сформувані господарські операції з обліку робіт з меліоративного будівництва і технічного обслуговування.

5.7. Умова. Підрядник здійснює визнання доходів з урахуванням ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, який визначається співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за будівельним контрактом.

Контрактна вартість будівництва без непрямих податків становить 1600 тис. грн. Очікувані загальні витрати за будівельним контрактом складають 1400 тис. грн. Тривалість контракту – три періоди. У

нижченаведеній таблиці подані господарські операції за періодами та вартісна оцінка під час виконання будівельного контракту (тис. грн.).  
Визначити кореспонденції рахунків за господарськими операціями.

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Періоди			Разом
		Дебет	Кредит	1 - й	2 - й	3 - й	
1	Фактичні витрати при виконанні будівельного контракту			280	900	220	1400
2	Фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту			280	1180	1400	
3	Визнані доходи з урахуванням непрямих податків			384	21233.6	302,4	
4	Визнані доходи без суми непрямих податків			320	1028	252	1600
5	Податок на додану вартість			64	205,6	50,4	320
6	Собівартість реалізації			280	900	220	1400
7	Прибуток за звітний період (ряд.4 – ряд.6)			40	128	32	200
8	Прибуток з початку виконання будівельного контракту			40	168	200	
9	Проміжні рахунки			300	1200	100	1600
10	Коригування проміжних рахунків			спосом сторно 20	172	способом сторно 152	
11	Валова заборгованість замовників [(ряд.2+ряд.7) – ряд.9]			20		0	
12	Валова заборгованість замовником [ряд.9 – (ряд.2+ряд.7)]				152		

## Розділ 6. Облік у обслуговуючих виробництвах і господарствах

6.1. Визначити кореспонденції рахунків за господарськими операціями (табл. 6.1.1.).

Таблиця 6.1.1. Господарські операції у громадському харчуванні

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Одержано на склад від постачальників: - сировину для приготування їжі; - товари		

2.	Відображено податковий кредит з ПДВ		
3.	Перераховано постачальнику за сировину і товари		
4.	Передано товари зі складу - до буфету; - на кухню		
5.	Списано вартість сировини , використаної для приготування їжі		
6.	Нараховано заробітну плату - виробничому персоналу кухні; - адміністративному персоналу - персоналу збуту продукції		
7.	Проведені нарахування єдиного соціального внеску		
8.	Нараховано амортизацію виробничих необоротних активів - обладнання на кухні; - об'єктів загальногосподарського призначення		
9.	Нараховано амортизацію комп'ютера бухгалтерії		
10.	Нараховано орендну плату за приміщення офісу Відображено ПДВ		
11.	Нараховано орендну плату за приміщення торговельної зали, кухні Відображено ПДВ		
12.	Перераховано орендну плату орендодавцю		
13.	Відображено інші витрати діяльності - що відносяться до собівартості продукції; - адміністративного характеру; - на збут продукції.		
14.	Списується собівартість готової продукції (страв) Відображаються податкові зобов'язання		
15.	Отримано виручку в касу від реалізації продукції (страв)		
16.	Списано фактичну собівартість реалізованих товарів		
17.	Отримано виручку від реалізації товарів		
18.	Списано на фінансовий результат діяльності: - собівартість реалізованої продукції; - собівартість реалізованих товарів; - суму адміністративних витрат; - суму витрат на збут; - доходи від реалізації: продукції товарів; - податкові зобов'язання;		
19.	Списується прибуток від господарської діяльності підприємства громадського харчування		

6.2. Визначити зміст господарських операцій підприємства громадського харчування за кореспонденціями рахунків (табл. 6.2.1.)

Таблиця 6.2.1. Кореспонденції рахунків за господарськими операціями підприємства громадського харчування

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1		281	631 685 372
2		644 641	631 685 372
3		281 281	631 285
4		23	281 372 631 685
5		281	23
6		282 282	23 281
7		901 301, 311 901 704	282 701 285 □ 643
8		791 791 701	901 704 791
9		791	441

6.3. Сформувані господарські операції за статтями витрат та доходів за видами обслуговуючих виробництв і господарств:

- житлово-комунального господарства;
- ремонтно-швейної майстерні;
- лазні;
- дитячого дошкільного закладу;
- будинку культури.

6.4. Визначити кореспонденції рахунків за рішенням задачі 6.3.

### 7. Питання для підготовки до заліку

1. Склад витрат, які включаються у собівартість продукції, робіт та послуг згідно Положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

2. Склад витрат, що не включаються в собівартість продукції, робіт та послуг.



3. Групування витрат за економічними елементами.
4. Характеристика витрат за елементами.
5. Групування витрат за статтями калькуляції.
6. Облік допоміжного виробництва.
7. Облік обслуговуючих виробництв.
8. Облік витрат по експлуатації машин та механізмів.
9. Облік загальновиробничих витрат.
10. Облік адміністративських витрат.
11. Облік витрат від браку.
12. Методи калькулювання собівартості продукції.
13. Нормативний метод обліку виробництва.
14. Облік основної операційної діяльності торговельних підприємств.
15. Облік запасів.
16. Облік торговельної націнки.
17. Облік доходів.
18. Облік придбання товарів за готівку.
19. Облік придбання товарів від постачальника.
20. Облік придбання товарів за імпортом.
21. Облік витрат з придбання товарів.
22. Облік реалізації товарів покупцям.
23. Облік реалізації товарів за замовленням.
24. Облік реалізації товарів дрібним оптом.
25. Облік реалізації товарів у розстрочку.
26. Облік реалізації товарів за договором комісії.
27. Облік товарних операцій в оптовій торгівлі при купівлі у постачальників за грошові кошти.
28. Облік реалізації товарів.
29. Перша подія відвантаження товарів.
30. Перша подія надходження передоплати від покупця.
31. Облік повернення товарів після реалізації.

32. Облік витрат торговельного підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю.
33. Облік витрат на збут.
34. Облік інших операційних витрат.
35. Облік податку на прибуток.
36. Облік результатів операційної діяльності.
37. Облік відстрочених податкових активів.
38. Облік відстрочених податкових зобов'язань.
39. Облік формування та використання нерозподіленого прибутку.
40. Облік товарних кредитів.
41. Документальне оформлення і бухгалтерський облік запасів продуктів до комори підприємства громадського харчування.
42. Заготівля продуктів на ринку через підзвітну особу.
43. Купівля продуктів у постачальників за готівковий розрахунок.
44. Купівля продуктів у постачальників за безготівковий розрахунок.
45. Облік надходження сировини від замовника свята.
46. Облік руху запасів продуктів у коморі.
47. Облік руху товарів продуктів на кухні.
48. Калькуляція вартості страв.
49. Зміст рецептурників страв та їх використання.
50. Порядок заповнення калькуляційних карток.
51. Порядок заповнення технологічної документації для розробки і затвердження фірмових страв кулінарних та кондитерських виробів.
52. Облік реалізації страв за готівку.
53. Облік реалізації страв чи виробів філіям або торговим місцям по реалізації виробів громадського харчування.
54. Визначення фінансових результатів діяльності на підприємствах громадського харчування.

## 8. Творчі завдання

Завдання 1. Визначити послідовність кореспонденції рахунків:

1) Назвати об'єкти обліку; 2) визначити економічний зміст господарської операції; 3) пояснити подвійність змін явища чи процесу по господарській операції; 4) дати обліково-економічну характеристику об'єктів обліку; 5) пояснити характер змін об'єктів обліку; 6) визначити назву об'єкта за класифікацією рахунків бухгалтерського обліку; 7) скласти кореспонденцію рахунків; 8) визначити характер змін об'єкта обліку.

Завдання 2. Висвітлити послідовність технологічного процесу бухгалтерського обліку:

1) відображення змін руху засобів та джерел їх утворення в облікових реєстрах; 2) початковий стан засобів та джерел їх утворення в облікових реєстрах; 2) початковий стан засобів та джерел їх утворення; 3) відкриття системи рахунків; 4) фіксація господарських факторів, явищ та процесів у первинних документах; 5) приймання та опрацювання первинних документів; 6) виведення оборотів та сальдо по рахунках; 7) складання звітних форм про результати діяльності підприємства; 8) складання заключного балансу; 9) ведення поточного обліку господарської діяльності; 10) ведення підсумкового обліку господарської діяльності.

Завдання 3. Визначити послідовність структури облікової інформації на рахунках бухгалтерського обліку: 1) відкриття системи рахунків по даних господарських операцій; 2) складання носіїв облікової інформації; 3) записи в системі рахунків за даними первинних документів і кореспонденції рахунків; 4) відкриття системи рахунків за даними вступного балансу; 5) логічне, правове і математичне опрацювання первинної інформації; 6) виведення оборотів і сальдо по рахунках; 7) здійснення обліково-аналітичних, розрахункових записів у системі рахунків; 8) складання Головної книги; 9) реєстрація первинних документів у журналі; 10) складання кореспонденції рахунків; 11) визначення кінцевого стану засобів та джерел; 12) взаємоперевірка синтетичного і аналітичного обліку; 13)

складання заключного балансу; 14) подання інформації для управління виробничими процесами; 15) складання звітних форм про кінцевий стан господарської діяльності; 16) проведення аналізу господарської діяльності.

Завдання 4. Висвітлити черговість забезпечення факторів, які впливають на побудову системи бухгалтерського обліку підприємства: 1) визначення організаційної структури підприємства; 2) визначення методики обліку витрат на виробництво; 3) визначення виду діяльності підприємства; 4) групування господарських засобів і процесів; 5) вивчення технології промислових і агросервісних формувань.

Тестові завдання для перевірки знань

1. Які із вказаних реєстрів застосовуються при використанні:

А. Спрощеної форми бухгалтерського обліку

Б. Меморіально-ордерної форми

В. Журнально-ордерної форми

Г. Комп'ютерних технологіях?

1. Реєстраційний журнал.

2. Книга обліку і праці.

3. Журнали-ордери.

4. Групувальні і нагромаджувальні відомості.

5. Касова книга.

6. Книга обліку доходів і витрат.

7. Книга контокорентної форми.

8. Меморіальні ордери.

9. Кодифікатор облікових номенклатур.

10. Машинограми.

11. Головна книга.

12. Оборотна відомість по синтетичних рахунках.

13. Книга складського обліку.

14. Класифікатори.

15. Оборотні відомості по аналітичних рахунках.

16. Відеограми.
  17. Сальдові відомості.
  18. Відомості аналітичного обліку.
  19. Листки-розшифровки.
  20. Книга обліку господарських операцій.
  21. Відомість обліку виробничих запасів і готової продукції.
2. У яких формуваннях АПВ доцільно застосовувати:
- А. Спрощену форму бухгалтерського обліку.
  - Б. Меморіально-ордерну форму.
  - В. Журнально-ордерну форму.
  - Г. Комп'ютерні технології?
1. Сільськогосподарських підприємствах.
  2. Селянських спілках.
  3. Господарських об'єднаннях.
  4. Малих підприємствах.
  5. Товариствах з обмеженою відповідальністю.
  6. Селянських (фермерських) підприємствах.
  7. Спільних підприємствах.
  8. Агрофірмах.
  9. Агрооб'єднаннях.
  10. Агросервісних підприємствах і організаціях АПК.
  11. Індивідуальних селянських господарствах.
  12. Акціонерних товариствах.
  13. Агроконсорціумах.
  14. Підприємствах на брокерній основі.
  15. Народних (колективних) підприємствах.
  16. Агропромкомбінатах.
  17. Кооперативах.
3. З якою метою в міжнародній практиці застосовується:
- А. Фінансова бухгалтерія.

#### Б. Управлінська бухгалтерія?

1. Подавати інформацію по центрах відповідальності та сегментах діяльності.
2. Здійснювати аналіз по центрах відповідальності та сегментах діяльності.
3. Подавати інформацію до друку по встановлених звітних формах.
4. Забезпечувати однакову систему визначення фінансового і майнового положення підприємства.
5. Організовувати синтетичний і аналітичний облік руху товаро-матеріальних цінностей.
6. Забезпечувати однакову систему оцінки активу і пасиву балансу.
7. Організовувати облік готової продукції та розрахунків з робітниками.
8. Забезпечувати однакову систему визначення розмірів прибутку і суми прибутку.
9. Забезпечувати облік і аналіз доходів (маржі) з центрів відповідальності.
10. Забезпечувати облік і аналіз затрат і прибутків з центрів відповідальності.
11. Забезпечувати однакову систему визначення розмірів прибутку і суми прибутку.
12. Забезпечувати облік і аналіз доходів (маржі) з центрів відповідальності.
13. Забезпечувати облік і аналіз затрат і прибутків з центрів відповідальності.

#### 4. Які питання вирішує:

А. Фінансова бухгалтерія.

Б. Управлінська бухгалтерія?

1. Взаємозв'язок з державою.
2. Взаємозв'язок з банком .
3. Взаємозв'язок з акціонерами.

4. Взаємозв'язок з постачальниками.
  5. Подає інформацію для друку по встановлених звітних формах.
  6. Розв'язує внутрішні проблеми підприємства.
  7. Спрямовує діяльність на підвищення ефективності роботи внутрішньогосподарських підрозділів.
  8. Фінансовий результат визначення на основі обліку затрат по статтях калькуляції.
5. Як забезпечується зв'язок між фінансовою і управлінською бухгалтеріями?
1. Співставленням звітних показників.
  2. Спеціальною системою рахунків, які входять в управлінську бухгалтерію.
  3. Розробкою методики розв'язання проблем, пов'язаних з підвищенням ефективності виробництва.
6. Які бухгалтерські принципи відображені в міжнародних бухгалтерських стандартах?
1. Оцінки засобів і джерел.
  2. Обережності.
  3. Розподілу бухгалтерських періодів.
  4. Збереження комерційної таємниці.
  5. Постійності методів обліку.
  6. Доброякісності інформації
  7. Продовження діяльності.
7. Які із вказаних показників характеризують облікову систему на національну і міжнаціональному рівні?
1. Національні бухгалтерські стандарти.
  2. Національний план рахунків.
  3. Урядові укази і директиви.
  4. Наявність фінансової і управлінської бухгалтерій.
  5. Методологія визначення фінансового результату роботи підприємств.

6. Підпорядкування облікової системи меті визначення результатів діяльності підприємства.
8. Що включають національні бухгалтерські стандарти?
  1. Систему організації бухгалтерського обліку в масштабі підприємств.
  2. Кодекси капітальних вкладень
  3. Національний план рахунків.
  4. Укази та директиви уряду.
  5. Податкове законодавство.
9. Які вимоги ставляться до національного плану рахунків?
  1. Визначальність в обліковій системі.
  2. Підпорядкованість меті та завдання облікової системи.
  3. Забезпечення інформацією на макрорівні.
  4. Зв'язок з формами власності в державі.
  5. Зв'язок з методами формування податків та податковою політикою.
  6. Підпорядкованість способам самофінансування.
  7. Забезпечення організації підведення кінцевих результатів внутрішніх підрозділів підприємства.
10. По якій методиці визначається прибуток (збиток) в цілому по фірмі?
  1. По зміні чистих активів за звітний період.
  2. На основі елементів витрат і доходів.
  3. На основі статей витрат і видів доходів центрів відповідальності.
  4. По даних бухгалтерських балансів шляхом співставлення підсумків статей активу і пасиву.
  5. По зміні чистих активів з коригуванням одержаних результатів на витрати для власного споживання в господарстві.
11. Якій меті підпорядкована облікова система при ринковій економіці?
  1. Впровадженню національного плану рахунків.
  2. Визначенню результатів діяльності підприємства.



### 3. Організації бухгалтерського обліку підприємства.

12. Як досягається реалізація мети облікової системи при ринковій економіці?

1. Впровадженням відповідної системи рахунків.
2. Методологією визначення кінцевого фінансового результату підприємства.
3. Методами оцінки засобів і ресурсів.

13. Як побудована облікова система при ринкових відносинах?

1. Система бухгалтерського обліку формується на основі національного плану рахунків.
2. Облікова система являє собою певний логічний комплекс, підпорядкований управлінню.
3. Облікова система відображає основні принципи використання важливих прийомів, зафіксованих в міжнародних бухгалтерських стандартах.

14. Яке призначення облікової системи при ринкових відносинах?

1. Правильно відображати кінцеві результати діяльності форм підприємств власності в необхідні строки для управління.
2. Забезпечувати контроль одержання фінансових результатів.
3. Здійснювати контроль використання засобів по підприємству з видів діяльності, центрів відповідальності.
4. Забезпечувати інтереси підприємства і держави.
5. Реалізувати облікову політику, визначену менеджментом.
6. Забезпечувати стандартизацію обліку в міжнародному масштабі.

15. Які зміни в обліковій системі України необхідно здійснити за умов переходу до ринкової економіки?

1. Внести зміни в методологію обліку.
2. Підвищити статус облікових спеціалістів.
3. Удосконалити функції менеджерів з бухгалтерського обліку.
4. Розробити національний план рахунків.

16. Які зміни в організації обліку необхідно здійснити в умовах переходу на ринкову економіку?

1. Розробити національний план рахунків з орієнтацією на міжнародні стандарти.
2. Уточнити реєстри для врахування різних форм господарювання в АПВ.
3. Покращити підготовку спеціалістів з бухгалтерського обліку.

17. Які варіанти облікового процесу необхідно використовувати в аграрному секторі АПВ при ринковій економіці?

1. Просту систему обліку.
2. Організовувати облік по скороченому плану рахунків.
3. Організовувати облік за повним планом рахунків.
4. Використовувати модель плану «Затрати-випуск».
5. Здійснювати обліковий процес на основі комп'ютерної техніки.
6. Вести облік по меморіально-ордерній формі.
7. Вести облік по журнально-ордерній формі.

18. Які основні завдання бухгалтерського обліку при ринковій економіці?

1. Створити інформаційне забезпечення для реалізації законів економіки.
2. Забезпечити підприємство даними про склад засобів і джерел утворення.
3. Визначити як раціонально використовувати наявні засоби для підвищення прибутковості підприємства.

4. Своєчасно подавати інформацію керівництву для здійснення ним ефективного управління та прийняття рішень по організації виробництва.
19. В чому полягають особливості професії бухгалтера в розвинутих країнах?
1. Він працює професіоналом.
  2. Він працює службовцем підприємства чи організації.
  3. Він працює незалежним бухгалтером.
  4. Він працює технічним працівником фірми.
20. По яких напрямках спеціалізується професіонали в фірмі?
1. Експерт-аудитор.
  2. Спеціаліст з податків.
  3. Консультант з менеджменту.
  4. Службовець-бухгалтер.
21. Які професійні обов'язки виконує при ринковій економіці:
- A. Експерт-аудитор.
  - B. Бухгалтер-службовець.
  - B. Спеціаліст з податків.
  - Г. Консультант з менеджменту?
1. Проводить аналіз фінансової звітності клієнтів.
  2. Здійснює фінансовий облік.
  3. Проводить аналіз і вказує шляхи ефективної діяльності підприємства.
  4. Здійснює облік виробничих витрат.
  5. Заповнює клієнтам податкові декларації.
  6. Здійснює облік податків.
  7. Визначає правильність звітних даних.
  8. Здійснює системний аналіз і внутрішній контроль діяльності фірми.
  9. Розробляє стратегії мінімізації податків.
  10. Радить клієнтам як здійснювати керівництво підприємством.

11.Встановлює відповідність обліку в підприємстві встановленим стандартам.

12.Консультує про раціональне використання джерел фінансування.

13.Контролює достовірність і справедливість організації бухгалтерського обліку.

14.Консультує з питань організації внутрішнього контролю підприємства.

22.Які напрями організації праці бухгалтерів з'являються при ринковій економіці?

1. Бухгалтерія фірми.
2. Бухгалтерія підприємства.
3. Аудиторські контори.
4. Податкові інспекції.
5. Консультаційні фірми.

23. Які професійні якості повинен мати обліковий працівник?

1. Інтелігентність.
2. Організованість і організаторські здібності.
3. Працьовитість.
4. Діловитість, ініціативність і дисциплінованість.
5. Акуратність, уважність, ретельність.
6. Творчу ініціативу і самостійність у виконанні робіт по професії.
7. Почуття відповідальності за доручену ділянку роботи.
8. Високий рівень культури облікової праці.
9. Почуття гордості за спеціальність і професію.
- 10.Інтелектуальний облік особистості.

24.Які етичні норми облікових працівників при ринковій економіці?

1. Незалежність, чесність і об'єктивність.
2. Бути широко інформованим, постійно підвищувати професійний рівень.

3. Максимально проявляти свої здібності при виконанні обов'язків перед клієнтами.

4. Підтримувати добрі взаємовідносини із спеціалістами даної професії.

5. Постійно сприяти підвищенню престижу професії.

25. Які елементи характерні для фінансового обліку?

1. Синтетичний облік всіх засобів і всієї діяльності підприємства.

2. Аналітичний облік фінансових операцій.

3. Аналітичний облік розрахунків з постачальниками, підрядчиками, іншими організаціями і особами.

4. Аналітичний облік по центрах відповідальності.

5. Облік витрат по виробках.

6. Баланс.

7. Звіт про прибутки і збитки.

8. Звіт про фінансове положення.

9. Інформація для оподаткування.

10. Інформація про доходи і витрати.

26. Які статті з перелічених відображають у:

А. Балансі.

Б. Звіті про фінансові результати?

1. Поточні зобов'язання.

2. Фінансові витрати.

3. Оборотні засоби.

4. Використання оборотного капіталу.

5. Матеріально-виробничі запаси.

6. Фінансові доходи.

7. Приріст оборотного капіталу.

8. Основні засоби.

9. Джерела оборотного капіталу.

10. Довгострокові зобов'язання.

11. Доход від продажу.

12. Продаж обладнання.
13. Організаційні витрати.
14. Власний капітал акціонерів.
15. Чистий прибуток.

27. Які елементи характерні для управлінського обліку?

1. Синтетичний облік.
2. Аналітичний облік.
3. Аналітичний облік готової продукції.
4. Інформація про оподаткування.
5. Аналітичний облік розрахунків з робітниками і службовцями.
6. Облік витрат на виробництво відповідно потреб підприємства.
7. Інформація для аналізу з окремих центрів відповідальності.
8. Звіт про прибутки і збитки.

28. Назвіть характерні особливості:

А. Фінансового обліку.

Б. Управлінського обліку?

1. Ведення синтетичного обліку всіх засобів і всієї економічної діяльності підприємства.
2. Забезпечення інформаційних потреб управління підприємством.
3. Використання аналітичної бухгалтерії.
4. Використання аналітичної бухгалтерії.
5. Визначення фінансового результату для інформації акціонерам, банкам, інвесторам, державним фінансовим органам.
6. Визначення калькуляції собівартості продукції.
7. Ведення детального обліку витрат.
8. Складання фінансової звітності.
9. Здійснення аналізу по виробках, центрах відповідальності, внутрішніх і зовнішніх сегментах діяльності.

10.Визначення фінансового результату на основі обліку витрат по статтях калькуляції.

Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99

№ 291

Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 21.12.99 за № 892/4185

із змінами і доповненнями

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

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Сфера застосу- вання
Код	Назва	Код	Назва	
1	2	3	4	5
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>				
10	Основні засоби	100	<i>Інвестиційна нерухомість</i>	Усі види діяльності
		101	<i>Земельні ділянки</i>	
		102	Капітальні витрати та поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	
		108	Багаторічні навантаження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (не титульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Немате- ріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на знаки для товарів і послуг	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторські та суміжні з ними права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амор- тизація) не- оборотних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Знос нематеріальних активів	
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	
14	Довгостро-	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом	Усі види



	кові фінансові інвестиції		обліку участі в капіталі	діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення інших необоротних матеріальних активів)	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
	164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю		
	165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю		
	166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю		
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі отримані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	
19	Гудвіл при придбанні	191	Гудвіл	Усі види діяльності
		192	Негативний гудвіл	
<b>Клас 2. Запаси</b>				
20	Виробничі запаси	201	<i>Сировина і матеріали</i>	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара та тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	<i>Матеріали, передані в переробку</i>	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		209	Інші матеріали	

21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
		212	<i>Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю</i>	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво	238	Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах	Усі види діяльності
		239	Проміжні рахунки	
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		<i>За видами готової продукції</i>	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		<i>За видами продукції</i>	Сільське господарство. Підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	281	<i>Товари на складі</i>	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	
		289	Транспортно-заготівельні витрати	
29	.....			
<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>				
30	Каса	301	<i>Каса в національній валюті</i>	Усі види діяльності
		302	<i>Каса в іноземній валюті</i>	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32	.....			

33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями і замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
		377	Розрахунки з іншими дебіторами	
378	Розрахунки з державними цільовими фондами – обліковуються розрахунки з тимчасової непрацездатності			
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
<b>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</b>				
40	Статутний капітал		<i>За видами капіталу</i>	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		<i>За видами капіталу</i>	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	До оцінка активів	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
		426	Фонди соціального призначення	
		4261	Фонд розвитку виробництва	
		4262	Використання фонду розвитку виробництва	
		4263	Інші фонди	
4264	Використання інших фондів			

43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		477	Забезпечення матеріального заохочення	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	
48	Цільове фінансування і цільові надходження	481	Кошти, вивільнені від оподаткування (призначено для обліку коштів, вивільнених від оподаткування у зв'язку з наданням пільг із податку на прибуток)	Усі види діяльності
		482	Кошти з бюджету та державних цільових фондів	
		483	Гуманітарна допомога	
		484	Інші кошти цільового фінансування і цільових надходжень	
49	Страхові резерви	491	<i>Технічні резерви</i>	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	
Клас 5. Довгострокові зобов'язання				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків у іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	

		504	Відстрочені кредити банків у іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56	.....			
57	.....			
58	.....			
59	.....			
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	

	підрядниками			
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхуванням	651	Обліковуються розрахунки із загальнообов'язкового державного соціального страхування (зокрема, за єдиним внеском на загальнообов'язкове державне соціальне страхування)	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуванням на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
		656	За страхуванням від нещасних випадків та професійних захворювань	
657	За єдиним внеском з тимчасової втрати працездатності			
66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки за депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованим дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	680	Розрахунки, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу	Усі види діяльності
		681	Розрахунки за авансами одержаними	
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності
<b>Клас 7. Доходи і результати діяльності</b>				
70	Доходи від реалізації	701	Доход від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Доход від реалізації товарів	
		703	Доход від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходів	
		705	Дохід від реалізації проміжної продукції	
		706	Дохід від реалізації кінцевої продукції	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визначення та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		711	Доход від реалізації іноземної валюти	
		712	Доход від реалізації інших оборотних активів	
		713	Доход від операційної оренди активів	
		714	Доход від операційної курсової різниці	

		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Доход від списання кредиторської заборгованості	
		718	Одержані гранти та субсидії	
		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Доход від участі в капіталі	721	Доход від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Доход від суспільної діяльності	
		723	Доход від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Доход від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Доход від відновлення корисності активів	
		743	Доход від реалізації майнових комплексів	
		744	Доход від не операційної курсової різниці	
		745	Доход від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзви-чайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	<i>Інші надзвичайні доходи</i>	
76	Страхові платежі		<i>За видами страхування</i>	Страхова діяльність
77	.....			
78	.....			
79	Фінансові результати	791	Результат основної діяльності	
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
<b>Клас 8. Витрати за елементами</b>				
80	Матеріальні витрати	801	<i>Витрати сировини та матеріалів</i>	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	<i>Інші матеріальні витрати</i>	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	
		816	Інші витрати на оплату праці	
82	Відрахування на соціальні	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування	
		823	Страхування на випадок безробіття	

	заходи	824	Відрахування на індивідуальне страхування	
		825	Відрахування на страхування від нещасних випадків	
83	Амортизація	831	<i>Амортизація основних засобів</i>	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	Усі види діяльності
86	.....			
87	.....			
88	.....			
89	.....			
<b>Клас 9. Витрати діяльності</b>				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	<i>Собівартість реалізованих товарів</i>	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визначення та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Усі види діяльності
		941	Витрати на дослідження і розробки	
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
949	Інші витрати операційної діяльності			
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		972	Втрати від зменшення корисності активів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових	



			інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
		981	Податки на прибуток від звичайної діяльності	
98	Податки на прибуток	982	Податки на прибуток від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		991	Втрати від стихійного лиха	
99	Надзвичайні витрати	992	Втрати від техногенних катастроф та аварій	Усі види діяльності
		993	<i>Інші надзвичайні витрати</i>	
<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>				
01	Орендовані необоротні активи		<i>За видами активів</i>	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Майно в довірчому управлінні	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування		За напрямками використання амортизації	Усі види діяльності

Затверджено наказом Головного управління та Державного  
казначейства України від 10 грудня 1999 р. №114

Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 20 грудня 1999 р.

№ 890/4183

### Розділ I. Балансові рахунки

Клас 1. Необоротні активи

Клас 2. запаси

Клас 3 Кошти, розрахунки та інші активи

Клас 4. Власний капітал

Клас 5. Довгострокові зобов'язання

Клас 6. Поточні зобов'язання

Клас 7. доходи

Клас 8. Витрати

### Розділ II. Позабалансові рахунки

Клас 0. Позабалансові рахунки

### ПЛАН

#### рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ (із змiнами і доповненнями)

Синтетичні рахунки		Субрахунки 1-го рівня	
Код	Назва	Код	Назва
1	2	3	4
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>			
		101	Земельні ділянки
		102	Капітальні витрати та поліпшення земель
		103	Будинки та споруди
		104	Машини та обладнання
		105	Транспортні засоби
		106	Інструменти, прилади та інвентар
		107	Тварини
		108	Багаторічні навантаження
		109	Інші основні засоби
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Музейні цінності, експонати зоопарків, виставок
		112	Бібліотечні фонди
		113	Малоцінні необоротні матеріальні активи
		114	Білизна, постільні речі, одяг та взуття

		115	Тимчасові (не титульні) споруди
		116	Природні ресурси
		117	Інвентарна тара
		118	Матеріали довготривалого використання для наукових цілей
		119	Необоротні матеріальні активи спеціального призначення
12	Нематеріальні активи	121	Авторські та суміжні з ними права
		122	Інші нематеріальні активи
13	Знос необоротних активів	131	Знос основних засобів
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів
		133	Знос нематеріальних активів
14	Незавершене капітальне будівництво	141	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію основними засобами
		142	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію іншими необоротними матеріальними активами
		143	Капітальні видатки за невведеними в експлуатацію нематеріальними активами
<b>Клас 2. Запаси</b>			
20	Виробничі запаси	201	Сировина і матеріали
		202	Обладнання, конструкції і деталі до установки
		203	Спец обладнання для науково-дослідних робіт за господарськими договорами
		204	Будівельні матеріали
		205	Інші виробничі запаси
21	Тварини на вирощуванні і відгодівлі	211	Молодняк тварин на вирощуванні
		212	<i>Тварини на відгодівлі</i>
		213	Птиця
		214	Звірі
		215	Кролі
		216	Сім'ї бджіл
		217	Доросла худоба, вибракувана з основного стада
		218	Худоба, прийнята від населення для реалізації
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	221	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться на складі і в експлуатації
		222	Малоцінні та швидкозношувані предмети спеціального призначення
23	Матеріали і продукти харчування	231	Матеріали для учбових, наукових та інших цілей
		232	Продукти харчування
		233	Медикаменти і перев'язувальні засоби
		234	Господарські матеріали і канцелярське приладдя
		235	Паливо, горючі і мастильні матеріали

		236	Тара
		237	Матеріали в дорозі
		238	Запасні частини до транспортних засобів, машин і обладнання
		239	Інші матеріали
24	Готова продукція	241	Вироби виробничих (навчальних) майстерень
25	Продукція сільськогосподарського виробництва	251	<i>Продукція підсобних (навчальних) сільських господарств</i>
<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>			
30	Каса	301	<i>Каса в національній валюті</i>
		302	<i>Каса в іноземній валюті</i>
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки на видатки установи
		312	Поточні рахунки для переведення підвідомчим установам
		313	Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги
		314	Поточні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень
		315	Поточні рахунки для обліку депозитних сум
		316	Поточні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду
		318	Поточні рахунки в іноземній валюті
		319	Інші поточні рахунки
32	Рахунки в казначействі	321	Реєстраційні рахунки
		322	Особові рахунки
		323	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих як плата за послуги
		324	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку коштів, отриманих за іншими джерелами власних надходжень
		325	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку депозитних сум
		326	Спеціальні реєстраційні рахунки для обліку інших надходжень спеціального фонду
		328	Інші рахунки в казначействі
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті
		332	Грошові документи в іноземній валюті
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті
34	Коротко-строкові векселі одержані	341	Векселі, одержані в національній валюті
		342	Векселі, одержані в іноземній валюті
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Розрахунки із замовниками з авансів на науково-дослідні роботи

36	Розрахунки з різними дебіторами	361	Розрахунки в порядку планових платежів
		362	Розрахунки з підзвітними особами
		363	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків
		364	Розрахунки з іншими дебіторами
<b>Клас 4. Власний капітал</b>			
40	Фонд у необоротних активах	401	Фонд у необоротних активах за їх видами
		402	Фонд у незавершеному капітальному будівництві
41	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах	411	Фонд у малоцінних та швидкозношуваних предметах
43	Результати виконання кошторисів	431	Результат виконання кошторису за загальним фондом
		432	Результат виконання кошторису за спеціальним фондом
44	Результат переоцінок	441	Переоцінка матеріальних активів
		442	Інша переоцінка
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>			
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків
		502	Відстрочені довгострокові кредити банків
		503	Інші довгострокові позики
51	Довгострокові векселі видані	511	Видані довгострокові векселі
52	Інші довгострокові зобов'язання	521	Інші довгострокові фінансові зобов'язання
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>			
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків
		602	Відстрочені короткострокові кредити банків
		603	Інші короткострокові позики
		604	Прострочені позики
		605	Короткострокові позики з бюджету
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими позиками
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими векселями
		613	Поточна заборгованість за іншими довгостроковими зобов'язаннями
62	Короткострокові векселі видані	621	Видані короткострокові векселі
63	Розрахунки за виконані роботи	631	Розрахунки з постачальниками та підрядниками
		632	Розрахунки з часткової оплати замовлень на дослідно-конструкторські розробки, що виконуються за рахунок бюджетних коштів
		633	Розрахунки із замовниками за виконані роботи і надані послуги з власних

			надходжень
		634	Розрахунки із замовниками за науково-дослідні роботи, що підлягають оплаті
		635	Розрахунки із залученими співвиконавцями для виконання робіт за господарськими договорами
64	Розрахунки із податків та платежів	641	Розрахунки за платежами і податками
		642	Інші розрахунки з бюджетом
65	Розрахунки із страхування	651	Розрахунки з пенсійного забезпечення
		652	Розрахунки із соціального страхування
		653	Розрахунки із страхування на випадок безробіття
		654	Розрахунки з інших видів страхування
66	Розрахунки з оплати праці	661	Розрахунки із заробітної плати
		662	Розрахунки зі стипендіатами
		663	Розрахунки з працівниками за товари, продані в кредит
		664	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями на рахунки з вкладів у банках
		665	Розрахунки з працівниками за безготівковими перерахуваннями внесків за договорами добровільного страхування
		666	Розрахунки з членами профспілки безготівковими перерахуваннями сум членських профспілкових внесків
		667	Розрахунки з працівниками за позиками банків
		668	Розрахунки за виконавчими документами та інші утримання
		669	Інші розрахунки за виконані роботи
67	Розрахунки за іншими операціями і кредиторами	671	Розрахунки з депонентами
		672	Розрахунки за депозитними сумами
		673	Розрахунки за коштами, отриманими за іншими джерелами власних надходжень
		674	Розрахунки за спеціальними видами платежів
		675	Розрахунки з іншими кредиторами
<b>Клас 7. Доходи</b>			
70	Доходи загального фонду	701	Доход від реалізації готової продукції
		702	Доход від реалізації товарів
71	Доходи спеціального фонду	711	Доходи за коштами, отриманими як плата за послуги
		712	Доходи за іншими джерелами власних надходжень бюджетних установ
		713	Доходи за іншими надходженнями спеціального фонду
		714	Кошти батьків за надані послуги

		715	Доходи, спрямовані на покриття дефіциту загального фонду
		716	Доходи за витратами майбутніх періодів
72	Доход від реалізації продукції, виробів і виконаних робіт	721	Реалізація виробів виробничих (навчальних) сільських господарств
		722	Реалізація продукції підсобних (навчальних) сільських господарств
		723	Реалізація науково-дослідних робіт за договорами
		732	Відсотки одержані
		733	Інші доходи від фінансових операцій
74	Інші доходи	741	Інші доходи бюджетних установ
<b>Клас 8. Витрати</b>			
80	Видатки із загального фонду	801	Видатки з державного бюджету на утримання установи та інші заходи
		802	Видатки з місцевого бюджету на утримання установи та інші заходи
81	Видатки спеціального фонду	811	Видатки за коштами, отриманими як плата за послуги
		812	Видатки за іншими джерелами власних надходжень
		813	Видатки за іншими надходженнями спеціального фонду
82	Виробничі витрати	821	Витрати виробничих (навчальних) майстерень
		822	Витрати підсобних (навчальних) сільських господарств
		823	Витрати на науково-дослідні роботи за договорами
		824	Витрати на виготовлення експериментальних пристроїв
		825	Витрати на заготівлю і переробку матеріалів
		826	Видатки до розподілу

<b>Розділ II. Позабалансові рахунки</b>				
<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>				
01	Орендовані необоротні активи			
02	Активи на відповідальному зберіганні			
04	Непередбачені активи й зобов'язання			
05	Гарантії та забезпечення			

06	Матеріальні цінності, закуплені шляхом централізованого постачання			
07	Списані активи та зобов'язання			
08	Бланки суворого обліку			
09	Призначення та зобов'язання			



## Кореспонденція рахунків з обліку витрат діяльності торговельних підприємств

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
	дебет		кредит
	код синтетичного рахунку (субрахунку)	стаття витрат	код синтетичного рахунку (субрахунку)
1	2	3	4
<b>1. Відображення собівартості реалізованих товарів (продукції)</b>			
1. Списання реалізованих товарів за собівартістю:			
1.1. На підприємствах оптової торгівлі	902	1.1. Собівартість реалізованої продукції	281
1.2. На підприємствах роздрібною торгівлі: на вартість реалізованих товарів за фактичною собівартістю	902		282
на суму торгової націнки на реалізовані товари згідно з розрахунком бухгалтерії (наприкінці звітного місяця)	285	1.1. Собівартість реалізованої продукції	282
1.3. На підприємствах ресторанного господарства:			
на вартість реалізованої продукції за обліковою вартістю сировинного набору	901		23
на різницю між обліковою та фактичною вартістю сировинного набору	901	1.1. Собівартість реалізованої продукції	23
на суму загальнопромислових витрат (наприкінці звітного місяця)	901	1.1 Собівартість реалізованих товарів	91
на вартість реалізованих товарів за фактичною собівартістю	902	1.1 Собівартість реалізованих товарів	282
на суму торгової націнки на реалізовані товари згідно з розрахунком бухгалтерії (наприкінці звітного місяця)	285	1.1 Собівартість реалізованих товарів	282
		-	

2. Відображення адміністративних витрат			
2.1. Нарахування заробітної плати адміністративним працівникам	92	2.1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінського персоналу	661
2.2. Відрахування на пенсійне і соціальне страхування з заробітної плати адміністративно - управлінського персоналу	92	2.2. Відрахування на соціальні заходи	65 (відповідні субрахунки)
2.3. Сума збору на обов'язкове державне пенсійне страхування з операцій з купівлі валюти	92	2.2. Відрахування на соціальні заходи	651
2.4. Нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби за відповідним методом	92	2.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби	13(відповідні субрахунки)
2.5. Витрати, пов'язані з ремонтом основних засобів адміністративного Призначення	92	2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують адміністративні потреби	63,685,20,661,65
2.6. Витрати на утримання (опалення, освітлення, водопостачання і інші комунальні послуги) об'єктів, що забезпечують адміністративні потреби	92	2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують адміністративні потреби	685
2.7. Плата за операційну оренду об'єктів основних засобів адміністративного призначення	92	2.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують адміністративні потреби	685
2.8. Витрати на службові відрядження працівників апарату управління	92	2.9. Інші адміністративні витрати	372
2.9. Витрати на зв'язок	92	2.9. Інші адміністративні витрати	631, 685
2.10. Витрати за юридичні, аудиторські, інші послуги	92	2.9. Інші адміністративні витрати	631, 685
2.11. Списання вартості використаних бланків, документів і канцелярських приладів	92	2.9. Інші адміністративні витрати	201
2.12. Оплата вартості ліцензій, плата за	92	2.9. Інші адміністративні витрати	377
		2.9. Інші адміністративні витрати	461

реєстрацію підприємства			
2.13.Нарахування податків і інших обов'язкових платежів	92	2.9. Інші адміністративні витрати	39*
2.14.Списання вартості періодичних видань з питань законодавства, яка відноситься до звітнього періоду	92	2.9. Інші адміністративні витрати	333
2.15.Комісійна винагорода банку за купівлю іноземної валюти	92	2.9. Інші адміністративні витрати	28 (відповідні субрахунки)
2.16.Списання вартості товарів, використаних для адміністративних цілей	92	2.9. Інші адміністративні витрати	311, 685
2.17.Плата за розрахунково-касове обслуговування			
<b>3.Відображення витрат на збут</b>			
3.1. Нарахування заробітної плати працівникам, що забезпечують збут товарів (продукції)	93	3.1. Витрати на оплату праці персоналу, що забезпечує збут товарів (продукції)	661
3.2. Відрахування на пенсійне і соціальне страхування із заробітної плати працівників, що забезпечують збут товарів (продукції)	93	3.2. Відрахування на соціальні заходи	65 (відповідні субрахунки)
3.3. Нарахування амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують збут товарів (продукції)	93	3.5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби	13 (відповідні субрахунки)
3.4. Витрати на ремонт основних засобів, що забезпечують збут товарів	93	3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують адміністративні потреби	63,685,20,661,65
3.5. Витрати на утримання (опалення, освітлення, водопостачання і інші комунальні послуги) об'єктів основних засобів, що забезпечують збут товарів	93	3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують адміністративні потреби	685
3.6. Плата за операційну оренду об'єктів основних засобів, що забезпечують збут товарів (продукції)	93	3.4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МШП, що забезпечують адміністративні потреби	685

3.7. Вартість матеріалів, використаних для зберігання, оброблення, пакування товарів (продукції)	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування, і перепродажну підготовку товарів	20
3.8. Витрати на оплату послуг сторонніх підприємств, пов'язаних з пакуванням і фасуванням товарів (продукції)	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування, і перепродажну підготовку товарів	63,685
3.9. Витрати на оплату праці працівників підприємства, пов'язаних з передпродажною підготовкою товарів (продукції) - пакуванням, фасуванням товарів, інше.	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування, і перепродажну підготовку товарів	661
3.10. Відрахування на соціальні заходи з заробітної плати працівників за передпродажну підготовку товарів (продукції)	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування, і перепродажну підготовку товарів	65 (відповідні субрахунки)
3.11. Витрати на зберігання товарів на складах інших підприємств	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування, і перепродажну підготовку товарів	63, 685
3.12. Витрати на дезінсекцію та дератизацію	93	3.6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування, і перепродажну підготовку товарів	63, 685
3.13. Витрати на транспортування товарів (продукції)	93	3.7. Витрати на транспортування	63, 685
3.14. Витрати на оплату реклами	93	3.8. Витрати на проведення маркетингових досліджень	685
3.15. Сума митного збору при експорті товарів	93	3.10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	377
3.16. Витрати на службові відрядження, пов'язані зі збутом товарів	93	3.11. Інші витрати на збут	372
3.17. Сума комісійної винагороди при продажу товарів оптом (у комітента)	93	3.11. Інші витрати на збут	685
3.18. Витрати, пов'язані з гарантійним ремонтом і гарантійним обслуговуванням реалізованих товарів	93	3.11. Інші витрати на збут	20,28,631,661,65
<b>4. Відображення інших операційних витрат</b>			
4.1. Відображається собівартість реалізованої	942	4.2. Собівартість реалізованої іноземної	334

іноземної валют		валюти	
4.2. Сума комісійної винагороди банку з операції з продажу валюти	942		377
4.3. Собівартість реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу	943	4.2. Собівартість реалізованої іноземної валюти	20,22,286
4.4. Створення резерву сумнівних боргів	944	4.3. Собівартість реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу	38
4.5. Втрати від курсової різниці за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства	945	4.4. Сумнівні та безнадійні борги	302,312,314,362
4.6. Уцінка товарів	946	4.5. Втрати від операційної курсової різниці	інші
4.7. Сума перевищення балансової вартості товарів, матеріалів, МШП над їхньою справедливою вартістю при обміні подібними активами	946	4.6. Втрати від знецінення запасів	28
4.8. Нестача товарів (продукції) в межах норм природного убутку при зберіганні та реалізації	902 (901)	4.6. Втрати від знецінення запасів	28,20,22
4.9. Втрати товарів понад норм природного убутку при зберіганні та реалізації	9472	4.7. Нестачі і втрати від псування цінностей	28,26
4.10. Зменшення суми податкового кредиту з ПДВ (до операції 4.8, 4.9)	947	4.7. Нестачі і втрати від псування цінностей	28
4.11. Вартість зіпсованих бланків суворої звітності	947	4.7. Нестачі і втрати від псування цінностей	641
4.12. Суми, виключені зі складу податкового кредиту або включені до нього за першою подією (до операції 4.11.)	947	4.7. Нестачі і втрати від псування цінностей	20
4.14. Нестачі і втрати від псування цінностей	947	4.7. Нестачі і втрати від псування цінностей	641
4.15. Штрафні санкції за порушення законодавства чи умов договору	948	4.7. Нестачі і втрати від псування цінностей	28
4.16. Різниця між вартістю валюти, придбаної за курсом купівлі, та вартістю валюти, яку розраховано за валютним курсом на момент зарахування валюти на рахунок	949	4.7. Нестачі і втрати від псування цінностей	64,68,311, інші
4.17. Нарахування державного мита за	949	4.8. Визнані штрафи, пені, неустойки	333
		4.9. Інші витрати операційної діяльності	641

придбання бланків векселів			
4.18. Нарахування заробітної плати працівникам житлово-комунального або обслуговуючого господарства	949	4.9. Інші витрати операційної діяльності	661
4.19. Відрахування на соціальні заходи із заробітної плати працівників житлово-комунального або обслуговуючого господарства	949	4.9. Інші витрати операційної діяльності	65 (відповідні субрахунки)
4.20. Сума матеріальної допомоги працівникам	949	4.9. Інші витрати операційної діяльності	661
4.21. Амортизація вартості необоротних активів, які відносять до житлово-комунального або обслуговуючого господарства	949	4.9. Інші витрати операційної діяльності 4.9. Інші витрати операційної діяльності	13 (відповідні субрахунки)
<b>5. Відображення витрат фінансової діяльності</b>			
5.1. Відсотки за кредит банку	951	5.1. Відсотки за кредит	684
5.2. Відсотки за векселем виданим	952	5.2. Інші фінансові витрати	684
5.3. Амортизація премії за векселем отриманим	952	5.2. Інші фінансові витрати	352
5.4. Відсотки за договорами фінансового лізингу	952	5.2. Інші фінансові витрати	684
<b>6. Відображення втрат від участі в капіталі</b>			
6.1. Зменшення балансової вартості фінансової інвестиції	961	6. Втрати від участі в капіталі	141
<b>7. Відображення інших витрат звичайної діяльності</b>			
7.1. Списання собівартості реалізованого векселя	971	7. Інші витрати звичайної діяльності	352
7.2. Залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів	972	7. Інші витрати звичайної діяльності	10,11
7.3. Курсова різниця, що виникла на дату погашення поточної частини довгострокового кредиту в іноземній валюті	974	7. Інші витрати звичайної діяльності	612
7.4. Перерахунок заборгованості за кредитом в іноземній валюті на дату складання звітності	974	7. Інші витрати звичайної діяльності	502, 602
7.5. Курсова різниця за нарахованими відсотками за кредитами в іноземній валюті	975	7. Інші витрати звичайної діяльності	684
		7. Інші витрати звичайної діяльності	10,11,12

7.6. Сума уцінки залишкової вартості необоротних активів	977	1. Інші витрати звичайної діяльності	377
7.7. Закриття заборгованості на вартість товарів (продукції), переданих безоплатно фізичним особам, неприбутковим організаціям як благодійна допомога	977	7. Інші витрати звичайної діяльності	28
7.8. Вартість товарів (продукції), переданих безоплатно з причин, не пов'язаних з благодійністю	977	7. Інші витрати звичайної діяльності	641
7.9. Зменшення суми податкового кредиту з ПДВ (операції 7.2 та 7.3)	977	7. Інші витрати звичайної діяльності	631
7.10. Вартість передплати на видання загальнополітичного характеру			
<b>8. Відображення надзвичайних витрат</b>			
8.1. Втрата ТМЦ, грошових коштів у результаті надзвичайних подій	991, 993	8. Надзвичайні витрати	20,30, інші
8.2. Нарахування заробітної плати працівникам, які ліквідують наслідки надзвичайних подій	993	8. Надзвичайні витрати	661
8.3. Відрахування на соціальні заходи з заробітної плати працівників, які ліквідують наслідки надзвичайних подій	993	8. Надзвичайні витрати	65 (відповідні субрахунки)
8.4. Списання коштів у зв'язку з банкрутством банку, у якому було відкрито поточний рахунок підприємства	993	8. Надзвичайні витрати	311,312
<b>Списання витрат діяльності</b>			
Списання для визначення фінансового результату наприкінці місяця, кварталу чи року:	791		902,92,93,94
витрат операційної діяльності	792		95,961,
втрат від участі в капіталі витрат іншої звичайної діяльності	793		97,
надзвичайних витрат	794		99

## Рекомендована література:

### Основна

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Канурна З.Ф. та ін. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі : [підручник для студентів ВНЗ спеціальності «Облік і аудит»] / Бутинець Ф.Ф., Жиглей І.В., Замула І.В. / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця; 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 272 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
4. Бухгалтерський облік в Україні : [навч. посібник] / За ред. Р. Л. Хом'яка. — 3-ге вид., доп. і перероб. – Львів: Інтелект-Захід, 2004. — 912 с.
5. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у промислових і агросервісних підприємствах : [навч. посібник] / Вербило О.Ф., Камінська Т.Г., Коробова Н.М. / За ред. О.Ф. Вербило. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: НУБіП України, 2011. – 294 с.
6. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік / Вербило О.Ф., Коробова Н.М. / За ред. О.Ф. Вербило. – К.: НУБіП Україна, 2009. - 216 с.
7. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік у бюджетних установах / Вербило О.Ф., Кондрицька Т.П. / За ред. О.Ф. Вербило. – К.: НУБіП України, 2010. - 461 с.
8. Вербило О.Ф. Бухгалтерський облік : [практикум для дистанційного навчання] / Вербило О.Ф., Коробова Н.М. – К.: НУБіП України, 2009. – 194 с.
9. Вербило О.Ф. Управлінський облік / Вербило О.Ф., Коробова Н.М. / За ред. О.Ф. Вербило. – К.: НУБіП України, 2011. – 392 с.



10. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки / Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. – К.: Знання, 2007. – 469 с.

11. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Закон України // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> .

12. «Про збір та облік внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» Закон України // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2464-17> .

13. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>

14. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : [навч. посібник] / Є.І. Свідерський. – К.: КНЕУ, 2005. – 233 с.

### **Додаткова**

15. Бухгалтерський облік у сільському господарстві : [навч. посібник] / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 448 с.

16. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми сільськогосподарських підприємств // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.minagro.kiev.ua/page/?8400>

17. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0145569-02>

18. Податковий Кодекс України // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

## Зміст

Передмова.....	4
<b>1. Особливості організації бухгалтерського обліку обслуговування сільськогосподарських товаровиробників.....</b>	<b>6</b>
1.1. Види, функції аграрного сервісу АПВ та завдання бухгалтерського обліку їх діяльності.....	6
1.2. Характеристика принципів та елементів обліку організації бухгалтерського обліку.....	12
1.3. Зміни у бухгалтерському обліку відповідно до нормативно-законодавчої бази.....	30
<b>2. Кругооборот капіталу, його роль у виробничій діяльності підприємств та відображення в бухгалтерському обліку.....</b>	<b>42</b>
2.1. Необхідність вивчення формування та облікового відображення кругообороту капіталу.....	42
2.2. Кругооборот капіталу в системній моделі бухгалтерського обліку.....	47
2.3. Відображення кругообороту капіталу на рахунках бухгалтерського обліку.....	55
<b>3. Облік виробничої діяльності і виробничого обслуговування.....</b>	<b>72</b>
3.1. Методологічні основи обліку виробничої діяльності і виробничого обслуговування.....	72
3.1.1. Економічний зміст витрат та концепція центрів відповідальності.....	72
3.1.2. Облік витрат та доходів допоміжних виробництв за центрами відповідальності.....	79
3.2. Облік витрат, обчислення собівартості продукції ремонтного виробництва.....	90
3.3. Облік на автотранспортних підприємствах.....	97
3.3.1. Особливості діяльності автотранспортних підприємств та їх вплив на організацію обліку.....	97

3.3.2. Облік витрат, обчислення собівартості робіт, виконаних автотранспортом .....	108
3.4. Облік робіт та використання машинно-тракторного парку .....	115
3.5. Облік інших видів аграрного сервісу.....	121
<b>4. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції в переробній промисловості.....</b>	<b>143</b>
4.1. Облік витрат на виробництво по економічних елементах і калькуляційних статтях.....	143
4.2. Методи обліку витрат і обчислення собівартості продукції.....	153
4.2.1. Характеристика рахунка «Виробництво» та методи обліку витрат.....	153
4.2.2. Калькулювання собівартості продукції промислових переробних підприємств.....	156
<b>5. Облік торгівельно-постачальницької діяльності.....</b>	<b>175</b>
5.1. Особливості торгівельних підприємств та їх вплив на організацію бухгалтерського обліку.....	175
5.2. Документальне оформлення придбання, складський облік та оцінка товарів.....	180
5.3. Оцінка вибуття товарів .....	192
5.4. Формування складу витрат і доходів у торгівельній діяльності.....	198
5.5. Облік на підприємствах оптової та роздрібною торгівлі.....	210
5.5.1. Облік на підприємствах оптової торгівлі.....	210
5.5.2. Облік на підприємствах роздрібною торгівлі.....	214
<b>Бухгалтерський облік у будівництві.....</b>	<b>220</b>
6.1. Вплив особливостей будівництва на організацію бухгалтерського обліку .....	220
6.2. Облік витрат і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт.....	224
6.3. Облік доходів, розрахунків із замовниками та результатів	

діяльності будівельних виробництв.....	231
6.4. Облік робіт з меліоративного будівництва і технічного обслуговування споруд.....	236
<b>7. Облік у обслуговуючих виробництвах і господарствах.....</b>	<b>239</b>
7.1. Види обслуговуючих виробництв та завдання обліку.....	239
7.2. Облік витрат та калькулювання собівартості послуг (продукції) обслуговуючих виробництв.....	241
7.3. Облік витрат та калькулювання продукції науково-дослідних станцій та навчально-дослідних господарств.....	257
7.4. Облік витрат на утримання закладів із соціального розвитку села.....	268
<b>Додатки.....</b>	<b>311</b>
Додаток 1. Завдання для практичної частини з вивчення обліку у промислових і агросервісних підприємствах.....	312
Додаток 2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств.....	337
Додаток 3. План рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ.....	349
Додаток 4. Кореспонденція рахунків з обліку витрат діяльності торговельних підприємств.....	355
<b>Список рекомендованої літератури.....</b>	<b>362</b>

**Навчальне видання**

Вербило Ольга Федорівна, Камінська Тетяна Григорівна,  
Коробова Наталія Миколаївна

**Бухгалтерський облік**

**у промислових і агросервісних підприємствах**

За редакцією доцента, кандидата економічних наук

О.Ф. Вербило

Відповідальний за випуск

доцент, к.е.н. Вербило О.Ф.