

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКА НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ
МІСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА**

І. А. Краївська

***ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В ГАЛУЗЯХ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА***

Конспект лекцій, навчально-методичний матеріал для самостійної роботи та для практичних занять, завдання для контрольної роботи для студентів усіх форм навчання спеціальності

“Облік і аудит”



Харків ХНАМГ 2009

Автор: Краївська І. А.

Рецензент: Н. І. Гордієнко, професор, кандидат економічних наук

Краївська І. А.

Особливості бухгалтерського обліку в галузях народного господарства: Конспект лекцій, навчально-методичний матеріал для самостійної роботи та для практичних занять, завдання для контрольної роботи для студентів усіх форм навчання спеціальності “Облік і аудит”./ Авт. Краївська І. А.; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2009 - 225 с.

У виданні розкриваються основні положення бухгалтерського обліку й фінансової звітності в різних галузях народного господарства. Завдання, запропоновані для самостійного розв’язування, складені з використанням основних положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Вони узагальнюють теоретичні знання студентів з обліку в галузях народного господарства.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ЗМІСТ ДИСЦИПЛІНИ В ТЕМАХ.....	5
Тема 1. Особливості бухгалтерського обліку на підприємствах ЖКГ	5
Тема 2. Основи побудови обліку в туристичному бізнесі.....	15
Тема 3. Основи побудови обліку в готельному господарстві.....	30
Тема 4. Особливості обліку операцій торгівельної діяльності	42
Тема. 5. Особливості обліку на підприємствах громадського харчування	73
Тема 6. Особливості обліку діяльності будівельних підприємств	82
Тема 7. Особливості обліку діяльності автотранспортних підприємств .	105
Тема 8. Особливості бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва.....	134
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНО-ПРАКТИЧНИЙ МАТЕРІАЛ.....	147
ЗАВДАННЯ НА КОНТРОЛЬНУ РОБОТУ ТА ТЕМИ РЕФЕРАТІВ	219
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ	222

ВСТУП

Бухгалтерський облік — це одне з основних джерел інформації про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств і об'єднань, необхідної для прийняття та реалізації управлінських рішень. Науково впорядкований облік на підприємстві є основою для реалізації функції контролю і аналізу господарської діяльності. Облік покликаний забезпечувати повсякденний контроль за правильним і цільовим використанням коштів, матеріальних, енергетичних і трудових ресурсів, їх збереженням, а також на базі аналізу сприяти поліпшенню фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій.

Курс “Особливості бухгалтерського обліку в галузях народного господарства” для студентів спеціальності “Облік і аудит” деталізує загальний порядок фінансового, податкового та виробничого обліку на підприємствах окремих галузей економіки у зв'язку з особливостями їх господарських операцій та відмінностями в оподаткуванні. У цьому виданні найбільше уваги приділено особливостям обліку на підприємствах житлового господарства, готельного та туристичного бізнесу, торгівлі, громадського харчування, автотранспорту, будівництва, суб'єктів малого підприємництва.

Розглянуто облік не всіх господарських операцій, які здійснюють підприємства, а переважно тих, що відрізняються від господарських операцій підприємств виробничої сфери. Крім бухгалтерського обліку господарських операцій розглянуто також теоретичні, практичні і правові аспекти господарювання. Але слід враховувати, що динамічні ринкові перетворення в Україні спричиняють часті зміни в нормативній базі, що впливає на відображення господарських операцій в обліку.

РОЗДІЛ 1. ЗМІСТ ДИСЦИПЛІНИ В ТЕМАХ

Тема 1. Особливості бухгалтерського обліку на підприємствах ЖКГ

У процесі життєвої діяльності населення та господарської діяльності підприємств виникає потреба в забезпеченні їх необхідними житлово-комунальними послугами. Комунальні послуги – результат господарської діяльності, спрямованої на забезпечення умов проживання та перебування осіб у жилих і нежилых приміщеннях, будинках, спорудах та задоволення потреби фізичної чи юридичної особи у забезпеченні холодною, гарячою водою, водовідведенням та електропостачанням, опаленням, а також вивезенням побутових відходів у порядку встановленому законодавством. Для забезпечення населення, організацій, установ та підприємств зазначеними послугами органами виконавчої влади створено відповідні підприємства житлово-комунальної галузі. Одним із таких підприємств є підприємства житлового господарства.

Основна діяльність житлового господарства полягає в утриманні будинків і прибудинкових територій. Така господарська діяльність, спрямована на задоволення потреби фізичної чи юридичної особи щодо забезпечення експлуатації або ремонту жилих та нежилых приміщень, будинків і споруд, комплексів будинків і споруд, а також утримання прилеглої до них (прибудинкової) території відповідно до вимог нормативів, норм, стандартів, порядків і правил згідно із законодавством.

Державна політика комплексного розвитку житлового господарства, спрямована на підвищення рівня забезпеченості населення і господарського комплексу житлово-комунальними послугами та поліпшенням їх якості.

Бухгалтерський облік житлово-комунальних підприємств полягає у реєстрації фінансових операцій, обробці та узагальненні фінансових даних з метою забезпечення обліковою інформацією процесу управління та звітування перед власниками та кредиторами підприємства. Основна мета

галузевого бухгалтерського обліку і фінансової звітності – надання повної, правдивої, прозорої і неупередженої інформації про фінансовий стан і результати діяльності житлово-комунальних підприємств їх власникам, інвесторам та кредиторам.

В даній темі розглянемо питання ведення бухгалтерського обліку в об'єднаннях співвласників і житлово-будівельних кооперативів відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку і новим Планом рахунків.

Облік у зазначених організаціях має ряд специфічних особливостей, що потребує деяких істотних змін у порівнянні з попереднім роком. Тому розглянуті ці особливості, запропонований План рахунків, достатній для ведення обліку в ОСББ, приведений журнал обліку господарських операцій ОСББ із проводками за новим Планом рахунків. Порядок ведення регістрів синтетичного обліку запропонований трохи інший, чим у попередніх статтях, тому що представляється більш простим і наочним.

Спочатку розглянемо, чим має таке підприємство з погляду бухгалтерського обліку. Такими об'єктами відповідно до НСБУ є активи підприємства (основні засоби, гроші, запаси, дебіторська заборгованість), його капітал (ОСББ і ЖБК як неприбуткові організації капіталу не мають) і зобов'язання (заборгованість перед постачальниками, бюджетом, органами соціального страхування й ін.). У таблиці 1.1 наочно показане угруповання цих об'єктів, як вони відображається в балансі підприємства. Для кожного з об'єктів бухгалтерського обліку відкривається окремий рахунок.

Рахунки згруповано відповідно до приведеного вище об'єктами бухобліку:

— активи — 1—3 класи;

— капітал — 4 клас;

— короткострокові зобов'язання — 6 клас.

— 7 клас — доходи;

— 8 клас — витрати по елементах;

— 9 клас — витрати діяльності (ОСББ і ЖБК цей клас рахунків можуть не використовувати).

Таблиця 1.1 - Об'єкти бухгалтерського обліку ОСББ і ЖБК

Активи	Пасиви
Необоротні активи	Капітал (відсутній)
Основні засоби (10)	Статутний капітал
	Прибуток
Оборотні активи	
Виробничі запаси (20)	Зобов'язання
МБП (22)	Кредиторська заборгованість:
Каса (30)	постачальникам (63)
Поточний рахунок (311)	бюджету (64)
Дебіторська заборгованість:	органам соціального страхування (65)
членів об'єднання (4В)	по заробітній платі (56)
бюджету (субсидії, пільги) (48)	іншим кредиторам (685)
орендарів (379)	
підзвітних осіб (372)	
інших дебіторів (377)	

У таблиці 1.2 приведений достатній для ведення обліку в ОСББ і ЖБК План рахунків.

Основні особливості у веденні бухгалтерського обліку в ОСББ стосуються трьох ділянок обліку:

- облік витрат;
- облік доходів;
- облік розрахунків із членами об'єднання.

Розглянемо кожний з них.

Таблиця 1.2 - Пропонований скорочений План рахунків для ОСББ і ЖБК

№ рахунку	Найменування рахунку	Характеристика стосовно балансу
10	Основні засоби	А
131	Знос основних засобів	П
112, 22	Малоцінні і швидкозношувані предмети (МШП)	А
132	Знос інших необоротних матеріальних активів	П
15	Капітальні інвестиції	
20	Виробничі запаси	А
	Обслуговуючі виробництва і господарства	А-П
30	Каса	А
311	Поточні рахунки в національній валюті	А
313	Інші рахунки в банку в національній валюті	А
372	Розрахунки з підзвітними особами	А-П
377	Розрахунки з іншими дебіторами	А-П
379	Розрахунки з орендарями	А-П

№ рахунку	Найменування рахунку	Характеристика стосовно балансу
39	Витрати майбутніх періодів	А
42	Додатковий капітал	П
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	А-П
48	Цільове фінансування і цільові надходження	П
48.1	Цільові внески членів об'єднання	
48.2	Субсидії	
48.3	Відшкодування пільг	
63	Розрахунки з постачальниками і підрядчиками	П-А
64	Розрахунки за податками і платежами	П-А
641	Розрахунки за податками	
65	Розрахунки по страхуванню	П-А
651	По пенсійному забезпеченню	
652	По соціальному страхуванню	
653	По страхуванню на випадок безробіття	
66	Розрахунки по оплаті праці	П-А
685	Розрахунки з іншими кредиторами	П-А
59	Доходи майбутніх періодів	П
713	Доход від операційної оренди активів	П
719	Інші доходи від операційної діяльності	П
79	Фінансові результати	А-П
80	Матеріальні витрати	П
81	Витрати на оплату праці	П
82	Відрахування на соціальні заходи	А
83	Амортизація	А
84	Інші операційні витрати	А

Відповідно до Інструкції до плану рахунків (розділ 1, абзац 8) «...організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати по елементах»...» Така методика обліку дуже зручна для ОСББ і ЖБК як некомерційних організацій, що не мають виробництва і реалізації. Витрати на рахунках класу 8 групуються по елементах витрат:

- матеріали — рахунок 80;
- заробітна плата — рахунок 81;
- відрахування на соціальні заходи — рахунок 82;
- амортизація основних засобів (крім житлового будинку) рахунок 83;
- інші витрати — рахунок 84.

До інших витрат в ОСББ відносяться:

3) бюджетні дотації (у випадку їхнього одержання);

4) орендна плата при здачі в оренду приміщень ОСББ чи ЖБК; інші види комерційних послуг з боку розглянутих організацій у нашій країні в даний час, як правило, не надаються;

5) надходження від комунальних підприємств за обслуговування внутрібудинкових мереж.

З усіх доходів ОСББ доходом від комерційної діяльності є орендна плата. З цих доходів платяться податок на прибуток і ПДВ у випадку, якщо доход від оренди за які-небудь 12 місяців перевищить 1200 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Що стосується податку на прибуток, то він платиться з різниці між доходом від оренди і сумою експлуатаційних витрат на утримання приміщень, що здаються в оренду.

У договорі оренди сума експлуатаційних витрат повинна вказуватися окремим пунктом; вона розраховується виходячи з вартості 1м² площі даного жилого будинку.

Розрахунки з орендарями можна вести на рахунку 377 «Розрахунок з іншими дебіторами» або на пропонованому для житлового господарства рахунку 379 «Розрахунок з орендарями». Проводки будуть розглянуті далі.

Всі інші доходи ОСББ і ЖБК не є доходами, від реалізації, тому оподатковуванню не підлягають. Облік розрахунків з бюджетом ведеться на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» (рахунок 96 за старим Планом рахунків). На тім же рахунку (субрахунки подані в таблиці 1.2) пропонується враховувати і розрахунок із членами об'єднання (кооперативу), оскільки це їхні цільові внески на утримання будинку й оплату послуг комунальних підприємств. У цьому випадку, по-перше, легше спілкуватися з податковими органами, а по-друге, більш вірогідно можна показувати доходи ОСББ.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 15 «Доход» (п.16) цільове фінансування може визнаватися доходом тільки при наявності впевненості в його одержанні.

Тому до одержання цільових внесків членів об'єднання і цільового фінансування з бюджету їх можна не показувати в складі доходів ОСББ, а враховувати в аналітичному обліку або на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

Перш ніж розглядати проводки по обліку доходів ОСББ і ЖБК, визначимося, на яких рахунках класу 7 ці доходи враховувати. Відповідно до Національних стандартів бухгалтерського обліку всі доходи підприємств від звичайної діяльності підрозділяються на доходи:

- 1) від операційної діяльності, включаючи доходи від реалізації (рахунок 70) та інші операційні доходи (рахунок 71);
- 2) від фінансової діяльності (рахунки 72, 73);
- 3) від інвестиційної іншої діяльності (рахунок 74); на цьому рахунку в ОСББ можуть враховуватися доходи від реалізації і ліквідації основних засобів.

Оскільки ОСББ і ЖБК не здійснюють ніякої реалізації, їхні доходи враховуються не на рахунку 70, а на рахунку 71 «Інший операційний доход». При цьому доход від оренди враховується на рахунку 713 «Доход від операційної оренди активів», а всі інші доходи — на рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності». Розглянемо проводки по обліку доходів.

Нараховано орендну плату		
Дт 379 (377)	Кт 713	500 грн.
Отримано орендну плату		
Дт 311	Кт 379	500 грн.
Нараховано цільові внески членів об'єднання		
Дт 48.1	Кт 69	9000 грн.
Нараховано заборгованість бюджету		
Дт 48.2, 48.3	Кт 69	3000 грн.
Надійшли засобу від членів об'єднання і з бюджету		
Дт 311	Кт 48	8000 грн.
Визнано доход у розмірі засобів, що надійшли		
Дт 69	Кт 719	8000 грн.

Таким чином, у звітному періоді в доходи об'єднання будуть включені 500 грн. орендної плати і 8000 грн. цільових платежів. Інші 4000 грн. цільових платежів будуть відбиті в обліку як заборгованість мешканців і

бюджету (Дт 48) і очікувані в майбутньому доходи (Кт 69). З огляду на значні борги як населення, так і бюджету по оплаті житлово-комунальних послуг, це приведе до відображення в обліку більш реальних даних про положення ОСББ (ЖБК).

Наприкінці звітної періоду доходи списуються на рахунок фінансових результатів:

Дт 713	Кт 79	500 грн.
Дт 719	Кт 79	8000 грн.

Тепер розглянемо порядок відображення господарських операцій ОСББ (ЖБК) на рахунках бухгалтерського обліку на реальному прикладі. У таблиці 1.3 приведений журнал обліку господарських операцій ОСББ за місяць із указівкою проводок по старому і новому Планах рахунків. У проводках 1 і 10 надходження плати від мешканців показано без одночасного визнання доходів (як у проводках 24 і 34), як це може мати місце в період переходу до ведення обліку по-новому. У проводці 44 показане списання нерозподіленого прибутку; таке списання може робитися 1 раз у квартал. За підсумками року нерозподілений прибуток буде перекритий непокритими збитками.

Таблиця 1.3 - Журнал обліку господарських операцій ОСББ

№ п/п	Найменування операції	Сума	За планом рахунків	
			Дт	Кт
1	Надійшла плата від мешканців	500,0	311	48.1
2	Отримані в касу гроші на виплату заробітної плати	359,5	30	311
	Перераховано платежі:			
3	— прибутковий податок	57,5	641	311
4	— у Пенсійний фонд	142,1	651	311
5	— у Фонд соціального страхування	17,0	652	311
6	— у Фонд зайнятості	8,5	653	311
7	Виплачено заробітну плату за попередній місяць	359,5	66	30
8	Закуплено матеріали	25,0	20	63
9	Оплачено рахунки постачальників за матеріали	25,0	63	311
10	Надійшла плата від мешканців	530,0	311	48.1
11	Передані в експлуатацію матеріали	20,0	80	20
12	Відбито заборгованість бюджету по субсидіях	300,0	48.2	69(719)
	Постачальниками виставлені рахунки за спожиті об'єднанням послуги			
13	— за холодне водопостачання і водовідвід	420,0	84	63
14	— за гаряче водопостачання	360,0	84	63
15	— інші платежі (за телеантену, радіоточку й ін.)	200,0	84	63

№ п/п	Найменування операції	Сума	За планом рахунків	
			Дт	Кт
16	Надійшли з бюджету субсидії	40,0	311 69	48.2 719
	Перераховано платежі постачальникам:			
17	— за опалення (борг)	850,0	63	311
18	— за холодне водопостачання і водовідвід	420,0	63	311
19	— за гаряче водопостачання	360,0	63	311
20	— інші платежі (за телеантену, радіоточку й ін.)	200,0	63	311
21	Отримано від комунальних підприємств за обслуговування внутрібудинкових мереж	180,0	311	719
22	Нараховано заборгованість мешканцям за поточний місяць	3100,0	48.1	(719)69
23	Нараховано відшкодування пілг	280,0	48.3	(719)69
24	Надійшли платежі від мешканців	560,0	311 69	48.1 719
25	Надійшло відшкодування пілг	60,0	311 69	48.3 719
26	Нараховано за обслуговування ліфтів	170,0	84	63
27	Нараховано за санітарне очищення	120,0	84	63
28	Перераховано за обслуговування ліфтів	170,0	63	311
29	Перераховано за санітарне очищення	120,0	63	311
30	Нараховано за освітлення місць загального користування	25,0	84	63
31	Перераховано за освітлення місць загального користування	25,0	63	311
32	Сплачено за обслуговування Ощадбанку	20,0	84	311
33	Сплачено обслуговуючому банку за банківське і касове обслуговування	5,5	84	311
34	Надійшли платежі від мешканців	510,0	311 69	48.1 719
35	Нараховано заробітну плату за поточний місяць	363,0	81	66
36	Утримано прибутковий податок	45,0	66	641
37	Утримано 1 — 2% у Пенсійний фонд	4,4	66	651
38	Утримано 0,5% на страхування на випадок безробіття (Фонд зайнятості)	1,8	66	653
	Нараховано платежі у фонди:			
39	— Пенсійний	116,2	821	651
40	— соціального страхування	14,5	822	652
41	— Фонд зайнятості	5,4	823	653
42	Списано витрати на рахунок фінансових результатів	1839,6	79	80, 81, 82, 84
43	Списано доходи на рахунок фінансових результатів	2380,0	719	79
44	Списано нерозподілений прибуток	550,4	79	44

Останні проводки (42-44) робляться наприкінці звітної періоду після визначення загальної суми витрат і доходу за період. Витрати такі ж, як і

раніше, а доход значно менше, оскільки доходом визнаються тільки кошти, що фактично надійшли. Тому і нерозподілений прибуток (проводка 44) значно менше, що відповідає реальному фінансовому стану ОСББ.

У попередній статті розглянутий порядок ведення синтетичного бухгалтерського обліку в ОСББ із використанням журналів-ордерів. Там же було відзначено, що ОСББ може обмежитися складанням журналу господарських операцій (таблиця 1.3), шахової й оборотної відомості (при необхідності).

У додатку приведена шахова відомість по розглянутому прикладі. У рядках відбиті дебетові, а в стовпцях — кредитові обороти за відповідними рахунками. Сума по кожній операції з таблиці 1.3 відображається в шаховій відомості один раз на перетинанні дебітуючого і кредитуючого рахунків. Підсумки по дебету збігаються з підсумками по кредиту всіх рахунків, про що свідчить підсумкова сума в правому нижньому осередку відомості. Цей збіг свідчить про правильність відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій ОСББ за минулий період. Сума дебетових оборотів за рахунками 80-84 складає загальну суму витрат ОСББ. Доходи відбиті по Кт 719; вони складаються з цільових внесків мешканців, що надійшли, і цільового фінансування з бюджету, а також інших доходів, зокрема, надходження від комунальних підприємств за обслуговування внутрібудинкових мереж.

У таблиці 1.4 приведена оборотна відомість за синтетичними рахунками, визначені залишки по рахунках на кінець звітної періоду.

Таблиця 1.4 - Оборотна відомість за синтетичними рахунками

№ рахунку	Сальдо початкове		Обороти		Сальдо кінцеве	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
20	40,6		25	20	45,6	
30	10		359,5	359,5	10	
311	600		2380	2780,1	199,9	
44	2100		0	540,4	1559,6	
48.1	2000		3100	2100	3000	
48.2	650		300	40	910	
48.3	450		280	60	670	
63		5266	2170	1320		4416
641		57,5	57,5	45		45
651		142,1	142,1	120,6		120,6
652		17	17	14,5		14,5

№ рахунку	Сальдо початкове		Обороти		Сальдо кінцеве	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
653		8,5	8,5	7,2		7,2
66		359,5	410,7	363		311,8
69		0	2200	3680		1480
719			2380	2380		0
79			2330	2380		0
80			20	20	0	
81			363	363	0	
821			116,2	116,2	0	
822			14,5	14,5	0	
823			5,4	5,4	0	
84			1320,5	1320,5	0	
Разом	5850,6	5850,6	18049,9	18049,9	6395,1	6395,1

Описана форма ведення бухобліку в ОСББ і ЖБК є досить простою і досить наочною. Звичайно, за деякими рахунками необхідне ведення аналітичного обліку («Цільові внески членів об'єднання», «Розрахунки з постачальниками» і ін.), а за деякими досить шахової відомості з мінімальною аналітикою («Розрахунки по страхуванню»).

Бухгалтери, що звикли до інших форм обліку, можуть вести Головну книгу й інші регістри при бажанні, тобто використовувати іншу форму обліку.

Тема 2. Основи побудови обліку в туристичному бізнесі

Туристична діяльність спрямована на надання послуг по розміщенню, харчуванню, транспортному, екскурсійному, рекламному обслуговуванню туристів, а також на організацію для них культурної і спортивної програм. Комплекс туристичних послуг, необхідних для задоволення потреб туриста під час його подорожі, називають туристичним продуктом.

Ця діяльність регламентується спеціальними законодавчими і підзаконними актами:

— Законом України від 15.09.95 р. № 324/95-ВР "Про туризм" (далі — *Закон про туризм*);

— наказом Держкомітету України з питань регуляторної політики і підприємництва, Держкомітету молодіжної політики, спорту і туризму України від 17.01.2001 р. № 7/62 "Про затвердження Ліцензійних умов здійснення господарської діяльності по організації іноземного, внутрішнього, закордонного туризму, екскурсійної діяльності" (далі — *Ліцензійні умови*);

— Методичними рекомендаціями з використання туристичного ваучера, схваленими наказом Держкомітету України по туризму від 16.08.96 р. № 40;

— Положенням про пошуково-рятувальні служби суб'єктів туристичної діяльності, що спеціалізуються на організації туристичних подорожей з використанням активних форм пересування туристів, затвердженим наказом Держкомітету України по туризму від 10.07.96 р. № 33;

— Правилами проведення туристичних подорожей із учнівською і студентською молоддю України, затвердженими наказом Міністерства освіти України від 06.04.99 р. № 96.

Суб'єктами туристичної діяльності можуть виступати підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, а також фізичні особи (суб'єкти підприємницької діяльності — приватні підприємці), зареєстровані у встановленому законодавством порядку, що мають ліцензію на надання туристичних послуг. До туристичної індустрії відносять готелі, мотелі, кемпінги, туристичні бази і комплекси, пансіонати, підприємства громадського харчування і транспорту, інші. Підставою для здійснення підприємством туристичної діяльності є:

— статут, що передбачає такий вид господарської діяльності. Надання туристичних послуг може бути як єдиним видом діяльності підприємства (приватного підприємця), так і здійснюватися поряд з іншими видами, не пов'язаними з туризмом (наприклад, організація навчання, стажування дітей, студентів, фахівців за рубежом, ділових поїздок, проведення семінарів, тренінгів, надання послуг інформаційно-рекламного характеру, оформлення документів, бронювання квитків і т. д.);

— статистична довідка, що містить коди видів діяльності підприємства;

— ліцензія, що підтверджує право її власника на здійснення відповідного виду чи комплексу видів діяльності;

— сертифікат відповідності якості туристичних послуг (якщо сертифікація таких послуг передбачена законодавством).

Ліцензуванню підлягають:

— іноземний туризм — організація прийому й обслуговування іноземних туристів;

— внутрішній туризм — організація прийому й обслуговування вітчизняних туристів;

— закордонний туризм — організація туристичних поїздок за межі України;

— екскурсійна діяльність — організація подорожей по попередньо складених маршрутах у супроводі гіда, що не перевищують за часом їхнього проведення 24 годин;

— організація масового і спортивно-оздоровчого туризму (піші походи, альпінізм); організація літніх спортивних таборів.

У випадку, якщо суб'єкт туристичної діяльності самостійно надає готельні послуги і послуги харчування, обов'язковим є наявність сертифіката відповідності їхньої якості вимогам нормативних документів. Перелік готельних послуг і послуг харчування, що підлягають обов'язковій сертифікації, затверджений наказом Держстандарту України від 30.06.93 р. № 95 "Про введення обов'язкової сертифікації в Україні".

Крім того, обов'язковою умовою здійснення туристичної діяльності є страхування (медичне і від нещасного випадку) туристів і осіб, що їх супроводжують. Законом про туризм передбачено, що страхування повинне здійснюватися суб'єктами туристичної діяльності на підставі угод зі страховими компаніями, що мають відповідні ліцензії. У випадку укладення договору страхування за посередництвом страхового агента необхідно дотримувати вимоги Положення про порядок здійснення діяльності страховими посередниками, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від

18.12.96 р. № 1523. На підставі укладених угод суб'єкт туристичної діяльності видає туристам страхові поліси і веде облік їхньої видачі.

Якщо туристична фірма не здійснює страхування туристів, то в такому випадку приймаються страхові поліси, видані на підставі договору, укладеного безпосередньо між громадянином (туристом) і страховою компанією. Причому необхідно не тільки перевірити наявність страхового поліса в туриста, але і додати його копію до договору на надання туристичних послуг.

У залежності від ступеня участі в створенні і просуванні туристичного продукту на ринку туристичних послуг суб'єкт туристичної діяльності може виступати як:

— туроператор, що самостійно формує туристичний продукт і реалізує його турагенту чи туристам;

— турагент, що купує вже сформований туристичний продукт і реалізує його кінцевому споживачу — туристу, а також може надавати супутні послуги.

Це, у свою чергу, визначає спектр партнерських і договірних відносин.

Порядок укладання договорів

Цивільно-правовою основою здійснення діяльності суб'єктом туристичної діяльності є договори, укладені, з одного боку, з організаціями, підприємствами, приватними підприємцями, що беруть участь у створенні і просуванні туристичного продукту (готелі, ресторани, страхові компанії, транспортні організації, екскурсійні бюро і т. д.), з іншого боку — з кінцевими споживачами туристичних послуг (туристами).

Будь-який договір слід укладати з урахуванням вимог Цивільного кодексу України (*далі — ЦК*), інших законодавчих актів.

Організація іноземного і закордонного туризму базується на договорах (контрактах) з іноземними партнерами, що повинні відповідати вимогам у сфері зовнішньоекономічної діяльності. На підставі укладених договорів (контрактів) чи угод про партнерство туристичні фірми в рамках своїх

повноважень можуть виконувати організаційні заходи щодо просування турпродукта через представництва на території іноземних держав чи через нерезидента. Договори укладають у письмовій формі, скріплюють печатками і підписами сторін. Договір повинен містити інформацію про термін його дії, обсяг, якість наданих послуг і порядок розрахунків за них, права, обов'язки і відповідальність сторін за невиконання чи неякісне виконання своїх зобов'язань.

Суб'єкти туристичної діяльності можуть використовувати різні види договорів, що не суперечать вимогам діючого законодавства. На практиці найбільше поширення одержали посередницькі договори: комісії, доручення, агентські угоди. Особливу увагу слід звернути на правильність висновку договорів комісії. Главою 35 ЦК передбачені суттєві умови посередницьких договорів. Однією з таких умов у договорі комісії (на відміну від доручення) є обов'язкова наявність винагороди на користь комісіонера за надані ним послуги. Таку винагороду можна встановлювати у відсотках від суми угоди чи у фіксованій сумі. Визначення комісійної винагороди у виді різниці між ціною комітента і ціною продажу чи покупки комісіонера заборонене ст. 406 ЦК, за винятком операцій у зовнішньоекономічній діяльності. Комісіонер має право утримувати належну йому винагороду з будь-яких сум, що надходять до нього за рахунок комітента. Порядок утримання винагороди повинен бути зазначений у договорі. Ці дві умови (винагорода і порядок її утримання чи оплати) важливі для визначення об'єкта оподаткування на прибуток і ПДВ, а також дати виникнення валового доходу і податкових зобов'язань.

ЦК не передбачений такий вид договору, як агентська угода. Однак по своїй суті він практично ідентичний договору чи комісії доручення. На підставі агентської угоди одна сторона зобов'язується з доручення іншої сторони за винагороду здійснити юридичні й інші дії в наступному порядку: від імені за кошти поручителя; від свого імені за рахунок коштів поручителя. Ці умови оговорюють у такій угоді. Як правило, агентська угода з туроператором укладається на продаж турпродукта туристам чи іншим турагентам, а з туристами — на придбання для них туристичних послуг.

Суб'єкт туристичної діяльності розробляє програми турів, складає калькуляцію вартості групових чи індивідуальних туристичних поїздок.

До суб'єктів туристичної діяльності, що працюють із закордонними партнерами чи організують туристичні поїздки за рубіж, пред'являються додаткові вимоги щодо оформлення договірних відносин і підтверджуючих документів, передбачені Ліцензійними умовами.

Як правило, туристичні фірми не мають можливості оплачувати закордонним партнерам вартість турів. У таких випадках з іноземним партнером укладають договір про співробітництво. На підставі такого договору українська сторона (турфірма) формує групу туристів, виконує організаційні роботи на території України, а іноземний партнер в обговореному порядку надає послуги туристам, що направляються українською туристичною фірмою.

Організуючи тури за рубіж, оформляють:

- договори з туристами;
- туристичні ваучери;
- договори страхування (страхові поліси);
- документи, що підтверджують оплату туристом послуг;
- програму туру.

Організація іноземного туризму в Україні повинна оформлятися наступними документами:

- договорами (контрактами) з іноземними і вітчизняними партнерами про співробітництво по обслуговуванню іноземних туристів в Україні;
- листами-замовленнями іноземного партнера на обслуговування іноземних туристів;
- підтвердженням суб'єкта туристичної діяльності про готовність до прийому іноземних туристів;
- звертанням туристичної фірми в державні установи щодо реєстрації і перебування іноземних туристів в Україні;
- документами, що підтверджують здійснення трансферту, бронювання для туристів місць у готелі;

— маршрутами і програмами подорожей, проведення екскурсій.

Туристична фірма повинна вести облік іноземних туристів, яким надаються послуги.

До договорів (контрактів) туристичні партнери додають зразки своїх туристичних ваучерів. Договір з туристом на надання туристичних послуг вважається укладеним з моменту оплати покупцем вартості туру і видачі йому чи керівнику групи туристичного ваучера. У свою чергу, ваучер є підставою для одержання туристом послуг, передбачених умовами договору. Якщо ваучер виданий на групу, то до нього додають список туристів, завірений печаткою туристичної фірми.

На практиці при наданні туристичних послуг на території України туристичні фірми часто замість ваучера видають туристам путівки довільної форми, що, у свою чергу, туристи обмінюють у санаторіях, пансіонатах, будинках відпочинку на путівки встановленого зразка.

Бухгалтерський облік і оподаткування туристичних послуг

Туристичний ваучер (путівка) — це документ, що підтверджує статус особи чи групи осіб як туристів, оплату послуг. Ваучери і путівки є бланками строгого обліку. Їх враховують на позабалансовому **рахунку 08** "Бланки строгого обліку". Передача ваучера чи путівки туроператором одержувачу (фізичній особі чи турагенту) не приводить до виникнення доходу в бухгалтерському і податковому обліку. Тому в міру їхньої передачі проводять списання бланків із позабалансового рахунка. З огляду на той факт, що бланки ваучера (путівки) насамперед є документами, що надають туристу відповідні гарантії, розглядати їх як товар з наступним коректуванням залишків з метою оподаткування на прибуток, з погляду автора, не коректно. Їх логічніше відбивати на субрахунку 331 "Грошові документи в національній валюті". Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну України від 30.11.99 р. № 291, даний субрахунок призначений для

обліку оплачених путівок у санаторії, пансіонати, будинку відпочинку й ін. Виходячи з цього, неоплачені путівки (ваучери) слід відбивати позабалансом. Це ще раз підтверджує позицію автора, що путівка не може бути для мети оподаткування товаром.

З метою визначення доходу продаж путівок (ваучерів) доцільно розглядати як продаж послуги. Відповідно до П(С)БО 15 "Доход" у бухгалтерському обліку дохід від продажу послуги визнають виходячи зі ступеня завершеності операції на дату балансу, у нашому випадку — по даті її реалізації. Туристична послуга вважається реалізованою на дату її повного надання. Для узагальнення інформації про доходи від реалізації послуг призначений субрахунок **703** "Доход від реалізації робіт і послуг".

Перелік податків і зборів, що сплачують суб'єкти туристичної діяльності, визначається системою оподаткування, на якій працює такий суб'єкт: загальна (зі сплатою податку на прибуток) чи спрощена (зі сплатою єдиного податку). Оподаткування суб'єктів туристичної діяльності має особливості, обумовлені цілою низкою причин: статусом суб'єкта, видом договору, місцем надання туристичних послуг.

Розглянемо порядок відображення операцій по формуванню і просуванню турпродукта на туристичному ринку на конкретних прикладах.

Приклад 1. Для формування туристичного продукту суб'єкт туристичної діяльності — туроператор уклав **договори закупівлі-продажу** з іншими суб'єктами господарювання на надання послуг на території України й оплатив їхню вартість:

- будинку відпочинку за проживання - 2400 грн. (2000 грн., крім того, ПДВ - 400 грн.);

- ресторану за харчування - 1200 грн. (1000 грн., крім того, ПДВ - 200 грн.);

- транспортному підприємству - 600 грн. (500 грн., крім того, ПДВ - 100 грн.);

- екскурсійному бюро - 600 грн. (500 грн., крім того, ПДВ - 100 грн.).

Вартість туру складає 2922 грн. (2435 грн., крім того, ПДВ — 487 грн.).

У звітному періоді надійшла оплата за тур від туриста — 2922 грн. (2435 грн., крім того, ПДВ — 487 грн.).

За договором доручення:

— надійшла оплата вартості туру від турагента (без обліку винагорода) — 2820 грн. (2350 грн., крім того, ПДВ — 470 грн.);

— винагорода за послугу турагента утримана ним за рахунок коштів довірителя (туроператора) — 102 грн. (85 грн., крім того, ПДВ — 17 грн.).

Порядок відображення цих операцій у бухгалтерському і податковому обліку наведений у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВР
1	Перераховано передоплату будинку відпочинку за проживання	371	311	2400	—	2000
2	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	644	400	—	—
3	Перераховано передоплату ресторану за харчування	371	311	1200	—	1000
4	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	644	200	—	—
5	Перераховано передоплату транспортному підприємству	371	311	600	—	500
6	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	644	100	—	—
7	Перераховано передоплату екскурсійному бюро	371	311	600	—	500
8	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	644	100	—	—
9	Перераховано оплату за бланки ваучерів	371	311	24	—	20
10	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	644	4	—	—
11	Оприбутковано бланки ваучерів	20	371	20	—	—
12	Відображено розрахунки по податковому кредиті	644	371	4	—	—
13	Відображено вартість ваучерів на позабалансовому рахунку	08	—	24	—	—
14	Нараховано заробітну плату (директору, бухгалтеру, менеджеру), і зроблені нарахування на неї	92, 93	661, 65	400	—	400
15	Отримано оплату вартості туру від фізичної особи — 2922 грн.	301	681	2922	2435	—
16	Нараховано податкові зобов'язання по ПДВ	643	641	487	—	—
17	Переданий туристу заповнений бланк ваучера	23	201	5	—	—
18	Списана з позабалансового рахунка вартість переданого ваучера	—	08	6	—	—

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВР
19	Списана на витрати вартість оплачених послуг	23	371	4000	—	—
20	Відображено розрахунки по податковому кредиті	644	371	800	—	—
21	Отримана від турагента оплата за тур (без винагороди)	311	681	2820	2350	—
22	Відображено суму винагороди, утримана турагентом	685	681	102	85	85
23	Нараховано податкові зобов'язання по ПДВ	643	641	487	—	—
24	Віднесена на витрати вартість послуг турагента	93	685	85	—	—
25	Відображено податковий кредит	641	685	17	—	—
26	Списано вартість ваучерів, переданих турагенту	23	201	15	—	—
27	Списано вартість переданих ваучерів із позабалансового обліку	—	08	18	—	—
28	Відображено реалізацію турпродукта (2922 + 2820+ 102)	681	703	5844	—	—
29	Відображено розрахунки по податкових зобов'язаннях (487 + 470 + 17)	703	643	974	—	—
30	Відображено собівартість турпродукта	903	23	4020	—	—
31	Списана на фінансовий результат собівартість послуг	791	903	4020	—	—
32	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати і витрати на збут	791	92,93	485	—	—
33	Списаний на фінансовий результат доход	703	791	4870	—	—

Валовий доход і податкові зобов'язання по ПДВ у туроператора виникають на дату надходження на розрахунковий рахунок чи у касу коштів в оплату турпродукта. При реалізації турпродукта через турагента у валовий доход туроператора включають продажну вартість туру з урахуванням сплаченої винагороди. Це обумовлено тим, що таку винагороду турагент утримує за рахунок виторгу туроператора. У свою чергу, суму винагороди, сплаченого турагенту, включають у валові витрати туроператора. Причому ці витрати повинні бути підтверджені актом виконаних робіт чи звітом повіреного.

Склад валових витрат визначається структурою витрат по формуванню пакета туристичних послуг і їхньому просуванню на ринку. Усі витрати,

віднесені до валових витрат, повинні бути підтверджені документально. Тому навіть при найбільшому завантаженні бухгалтеру необхідно стежити, щоб, крім підтверджень по факсу, були оригінали всіх необхідних документів.

Турпродукт, призначений для споживання в Україні, обкладають ПДВ по ставці 20%. При реалізації туру безпосередньо туристу як кінцевому споживачу за готівку туроператор може не виписувати податкової накладної. З погляду автора, при продажу турпродукта через посередника, незважаючи на те що в абз.2 п.4.7 Закону про ПДВ названі тільки товари, податкові зобов'язання в туроператора слід формувати відповідно до норм, встановленими цим абзацом.

Виходячи з цього, на дату надходження засобів від турагента туроператор виписує податкову накладну на загальну вартість реалізованого турагентом турпродукта. Турагент, у свою чергу, надає туроператору податкову накладну на вартість наданих ним послуг, а другу податкову накладну, на вартість реалізованого турпродукта, надає покупцю, якщо він є платником ПДВ.

Приклад 2. За договором комісії, укладеному з фізичною особою, турфірма придбала санаторну путівку. Вартість путівки — 2280 грн. (1900 грн., крім того, ПДВ — 380 грн.). За послуги фірма стягує з туриста плату в сумі 102 грн. (85 грн., крім того, ПДВ — 17 грн.). Загальна сума, сплачена покупцем турфірмі, складає 2382 грн. (1985 грн., крім того, ПДВ — 397 грн.). Порядок відображення операцій у бухгалтерському і податковому обліку турфірмі наведений у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВР
1	Отримано кошти від фізичної особи	301	681	2382	85	—
2	Нараховано податкові зобов'язання по ПДВ на суму комісійної винагороди	643	641	17	—	—
3	Перераховані санаторію кошти за путівку	377	311	2280	—	—
4	Нараховано податковий кредит по ПДВ	641	644	380	—	—
5	Відображена в позабалансовому обліку вартість отриманої від санаторію путівки	027	—	2280	—	—

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВР
6	Відображено залік заборгованостей	681	377	2280	—	—
7	Передано путівку покупцю	—	027	2280	—	—
8	Нараховано податкові зобов'язання по ПДВ	644	641	380	—	—
9	Відображено доход на суму винагороди	681	703	102	—	—
10	Відображено розрахунки по податкових зобов'язаннях по ПДВ	703	643	17	—	—
11	Списаний на фінансовий результат доход	703	791	85	—	—

Турфірма покриває свої видатки по збуту за рахунок комісійної винагороди. Плату, що надійшла від туриста, у податковому обліку турфірми відображають у наступному порядку:

— сума винагороди на підставі пп.7.9.1 Закону про прибуток формує валовий доход;

— вартість путівки, що підлягає перерахуванню санаторію як транзитні засоби, у податковому обліку не відображають.

Обороти по податку на прибуток і ПДВ у турфірми не співпадуть, тому що, на відміну від прибутку, об'єктом обкладання ПДВ є продажна вартість і послуги, і путівки. Податкові зобов'язання турфірми по послугі, відповідно до п.7.3 Закону про ПДВ, виникають по першій події. У нашому випадку це одержання грошей (комісійної винагороди) від туриста. Надання санаторно-курортних послуг санаторіями, як правило, здійснюється на умовах їхньої попередньої оплати. Тому по даті одержання коштів в оплату вартості путівки від турфірми санаторій виписує їй податкову накладну. У турфірми право на податковий кредит, згідно п.4.7 Закону про ПДВ, виникає в момент перерахування коштів санаторію.

Передачу путівки санаторієм і одержання її турфірмою не відображають у податковому обліку. Але на вартість путівки, переданої фізичній особі, у турфірми формуються податкові зобов'язання по ПДВ.

При реалізації путівок на санаторно-курортне лікування і відпочинок слід звернути увагу і на інші особливості обкладання ПДВ.

Продаж путівок на санаторно-курортне лікування і відпочинок дітей в установи по переліку № 835 нерезидентам обкладають ПДВ на загальних підставах.

У випадку продажу різних видів путівок суб'єкт туристичної діяльності повинен вести окремий облік по оподатковуваним і звільненим від оподаткування операціям.

Приїжджаючи на відпочинок, турист може одержувати в санаторії не тільки санаторно-курортне лікування. Він може користатися медичними послугами по діагностиці й охороні здоров'я.

Приклад 3. Турагент за договором комісії з громадянами України організує туристичну поїздку за рубіж. Для цього він укладає з іноземним партнером договір про співробітництво.

Вартість послуг іноземного партнера — 7850 грн. (1000 доларів за курсом 7,85 грн. за 1 долар США), авіаквитків — 2500 грн., страхового поліса — 200 грн., винагорода турагента складає 1000 грн. (833 грн. крім того, ПДВ — 167 грн.).

Разом продажна вартість туру — 9030 грн.

Порядок відображення цих операцій у бухгалтерському і податковому обліку наведений у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВР
1	Отримано оплату вартості турпоїздки за рубіж від групи туристів, у тому числі винагорода турагента — 1000 грн. (833 грн., крім того, ПДВ — 167 грн.)	301	681	9030	833	—
2	Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ виходячи із суми винагороди	643	641	167	—	—

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВР
3	Перераховано кошти страхової компанії за страхові поліси для туристів на підставі агентської угоди	377	311	200	—	—
4	Перераховано кошти за авіаквитки для туристів на підставі агентської угоди	377	311	2500	—	—
5	Відображено залік заборгованостей	681	377	2700	—	—
6	Перераховані гривни уповноваженому банку для покупки 1000 дол. США і сума збору в Пенсійний фонд (курс НБУ — 5,33 грн. за 1 дол. США)	333	311	5500	—	—
7	Нараховано збір у Пенсійний фонд (1%) за покупку валюти	92	651	53,3	—	53,3
8	Списано суму збору	651	333	53,3	—	—
9	Зараховано придбану валюту на рахунок за курсом НБУ (5,33 грн. за 1 дол. США)	312	333	<u>\$1000</u> 7850		
10	Нараховано суму винагороди за покупку валюти	92	333	50	—	50
11	Перераховано оплату за послуги нерезиденту	371	312	<u>\$1000</u> 7850	—	—
12	Оплачено послуги банку за переказ валюти	92	333	42	—	42
13	Повернуті банком надлишково перераховані кошти	311	333	24,7	—	—
14	Відображено залік заборгованості	681	371	5330	—	—
15	Відображено доход від реалізації послуги на суму винагороди	681	703	1000	—	—
16	Відображено розрахунки по податкових зобов'язаннях по ПДВ, нарахованих на суму винагороди	703	643	167	—	—
17	Списаний на фінансовий результат доход від реалізації туристичних послуг	703	791	833	—	—
18	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	145,3	—	—

Приклад 4. Туроператор створює турпродукт на території України, для чого на підставі укладених договорів оплачує:

— готелю за проживання і харчування — 72420 грн. (60350 грн., крім того, ПДВ — 12070 грн.);

— екскурсійному бюро - 5160 грн. (4300 грн., крім того, ПДВ - 860 грн.).

Вартість туру для іноземних туристів складає 16000 дол. США.

У звітному періоді тур проданий за посередництвом нерезидента. Надійшов валютний виторг в оплату вартості туру. Порядок відображення таких операцій у бухгалтерському і податковому обліку наведений у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.	Податковий облік	
		Дт	Кт		ВД	ВР
1	Надійшов на розподільний рахунок валютний виторг від продажу туру — 16000 дол. США (5,3 грн. за 1 дол. США)	312	681	<u>\$16000</u> 84800	84800	
2	Перераховано іноземну валюту для продажу (5,3 грн. за 1 дол. США)	334	312	<u>\$16000</u> 84800		
3	Зарахована на розрахунковий рахунок сума гривень, отримана від продажу іноземної валюти без обліку комісійної винагороди банку (5,32 грн. за 1 дол. США)	311	711	84720	85120	84800
4	Нарахована і сплачена комісійна винагорода уповноваженому банку	377 942	711 377	400 400	—	400
5	Списано собівартість проданої іноземної валюти	942	334	85120	—	—
6	На дату зарахування гривень на розрахунковий рахунок відображена курсова різниця	334	714	320	—	—
7	Перераховано аванс готелю за проживання і харчування туриста 72420 грн. (60350 грн., крім того, ПДВ — 12070 грн.)	371	311	72420	—	60350
8	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	644	12070	—	—
9	Перераховано аванс екскурсійному бюро 5160 грн. (4300 грн., крім того, ПДВ — 860 грн.)	371	311	5160	—	4300
10	Відображено податковий кредит по ПДВ	641	644	860	—	—
11	Відображено вартість готельних і екскурсійних послуг	23	371	64650	—	—
12	Відображено розрахунки по податковому кредиті	644	371	12930	—	—
13	Списано собівартість туристичних послуг	903	23	64650	—	—
14	Відображено доход від реалізації туристичних послуг і курсову різницю в податковому обліку	681	703	<u>\$16000</u> 84800	320	
15	Списаний на фінансовий результат доход від продажу туристичних послуг, готельних і екскурсійних послуг (84800 + 84720 + 400 + 320)	703, 711, 714	791	170240	—	—
16	Списані на фінансовий результат витрати (64650 + 85120 + 400)	791	903, 942	150170	—	—

Тема 3. Основи побудови обліку в готельному господарстві

Реєстрація, сертифікація і ліцензування

Спочатку давайте розберемося, що собою являє готель і готельні послуги з погляду законодавства.

Класифікатор видів економічної діяльності, затверджений наказом Держстандарту України від 22.10.96 р. № 441, визначає готель як заклад для короткострокового проживання громадян. Серед них можна виділити: мотелі, кемпінги, турбази, готелі з послугами ресторанів і без таких.

У Правилах користування готелями і надання готельних послуг сказано, що готель призначений для тимчасового проживання на термін до 45 діб незалежно від постійного місця проживання і прописки громадянина. Проживати понад зазначений термін можна тільки з дозволу адміністрації готелю. **Готельні послуги — це діяльність по наданню місць для короткострокового проживання громадян.**

Підприємницьку діяльність готелів (приватних підприємств) регулює чинне законодавство України, у тому числі і Правила № 77.

Згідно ст. 2 Закону України від 27.03.91 р. № 887-ХІІ "Про підприємництво в Україні" приватне підприємство засновують на власності однієї фізичної особи. При створенні приватного підприємства керуються загальними нормами Цивільного кодексу і практикою. Це ж стосується і новостворюваних готелів.

Чинне законодавство передбачає, що статутний фонд повинен бути у підприємств-суб'єктів підприємницької діяльності незалежно від форми власності, у тому числі й у приватних готелів. Разом з тим немає нормативного документа, що визначає мінімальний розмір статутного фонду приватного підприємства. Тобто, створюючи приватне підприємство (у т. ч. готель), величину статутного фонду (вона може бути будь-якою) потрібно вказати в установчих документах і попередньо внести частину від зафіксованої суми.

Крім державної реєстрації у виконкомі, необхідно зареєструватися в податковій, органах статистики, соціального страхування і Пенсійного фонду, а також одержати дозвіл на виготовлення печатки і відкрити рахунок у банку.

Організувати роботу готелю, ви можете зіштовхнутися з питаннями, яких більшість новостворюваних підприємств не має. Приміром, чи повинні бути в готелю в обов'язковому порядку сертифікат і ліцензія на здійснення своєї діяльності?

Правила обов'язкової сертифікації готельних послуг, затверджені наказом від 27.01.99 р. № 37 (далі — *Правила № 37*), відповідають чітко: обов'язковій сертифікації підлягають готельні послуги, які надають **суб'єкти туристичної діяльності** (далі — *СТД*), і до останнього відносять готелі, мотелі, туристичні бази, гірські притулки, кемпінги, оздоровчі заклади, заклади відпочинку, місця для короткострокового проживання в інших приміщеннях.

Тобто готель може бути СТД.

Статтею 1 Закону України від 15.09.95 р. № 324/95-ВР "Про туризм" (далі — *Закон про туризм*) визначено, що СТД можуть бути підприємство, установа, організація незалежно від форми власності, фізична особа, що зареєстровані у встановленому чинним законодавством України порядку і **мають ліцензію** на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням туристичних послуг. А **туристичними називають послуги СТД по розміщенню, харчуванню, транспортному, інформаційно-рекламному обслуговуванню**, а також послуги установ культури, спорту, побуту, розваг і т. п., спрямовані на задоволення потреб туристів. Тобто комплекс туристичних послуг включає і послуги, що надають готелі (надають місця для короткострокового проживання громадян чи, що практично те саме, розміщають їх). І тут виникає питання: а якщо готель не надає всього цього комплексу послуг, чи потрібна йому ліцензія? Стаття 1 Закону про туризм говорить, що ліцензія на здійснення діяльності, пов'язаної з наданням туристичних послуг, являє собою спеціальний дозвіл, що підтверджує право його власника на проведення відповідного виду чи комплексу видів діяльності, зазначених у Законі про туризм. А відповідно до

статті 14 цього Закону ліцензуванню на здійснення туристичної діяльності підлягають тільки ті готелі, мотелі, кемпінги, що здійснюють туристичну діяльність, передбачену їх статутами чи положеннями. Це також впливає і з Ліцензійних умов проведення господарської діяльності по організації іноземного, внутрішнього, закордонного туризму, екскурсійної діяльності, затверджених наказом Державного комітету України з питань регуляторної політики і підприємництва, Державного комітету молодіжної політики, спорту і туризму України від 17.01.2001 р. № 7/62 (далі — *ліцензійні умови*), у пункті 6.4 яких читаємо: при реалізації послуг по розміщенню на території України СТД укладають договори з суб'єктами колективних засобів розміщення, що повинні надати **копію сертифіката відповідності готельних послуг і послуг харчування**, сервіс-характеристику засобів розміщення для використання її туроператором у рекламі туристичних послуг У цьому ж документі дане визначення суб'єкта колективного засобу розміщення як юридичної особи, що на законних підставах займається на території України наданням готельних, санаторно-курортних і інших послуг, пов'язаних з організацією, прийомом, розміщенням, обслуговуванням громадян — споживачів туристичних і пов'язаних з ними послуг і володіє чи використовує на законних підставах майновий комплекс (комплекси), необхідний і достатній для надання таких послуг. Отже, якщо послуги готелю входять до складу туристичного продукту (комплекс туристичних послуг), тобто їх надають туристам, то готель повинен мати як ліцензію на здійснення туристичної діяльності, так і сертифікат відповідності. Ліцензійні умови висувають вимоги до проведення господарської діяльності підприємствами, що претендують на одержання ліцензії на здійснення туристичної діяльності. Такі ліцензії видає Державний комітет України по туризму, але право видачі ліцензії може бути делеговано місцевим органам виконавчої влади в області туризму. Щоб одержати ліцензію, підприємство подає заяву за затвердженою формою відповідному органу ліцензування. До заяви про видачу ліцензії додають копію довідки про внесення в Єдиний державний реєстр підприємств і організацій України, засвідчену нотаріально

чи органом, що видав оригінал документа. Крім цього, відповідно до постанови КМУ від 04.07.2001 р. № 756 "Про затвердження Переліку документів, що додаються до заяви про видачу ліцензії для окремого виду господарської діяльності" повинні бути надані додаткові документи.

Постановою КМУ від 29.11.2000 р. № 1755 "Про термін дії ліцензії на здійснення певних видів діяльності, розміри і порядок плати за її видачу" визначено, що термін дії ліцензії — 3 роки, а плата складає або 20 не оподатковуваних податком мінімумів доходів громадян (якщо ліцензію видає центральний орган виконавчої влади), або 15 (при видачі ліцензії місцевим органом виконавчої влади). Ведення господарської діяльності без ліцензії (якщо її одержання передбачене законом), відповідно до Кодексу України про адміністративні правопорушення, спричиняє накладення штрафу від 3 до 8 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян (на сьогодні — від 51 до 136 грн.) з конфіскацією знярядь виробництва чи без такої.

Крім ліцензування, як було сказано вище, готельні послуги, що надають СТД, підлягають обов'язковій сертифікації. Статтею 23 Закону України від 12.05.91 р. № 1023-11 "Про захист прав споживачів" передбачено, що за надання послуги, що підлягає обов'язковій сертифікації, але не має сертифіката відповідності, суб'єкт господарської діяльності несе відповідальність у розмірі 50 відсотків вартості наданої послуги, але не менш 10 не оподатковуваних податком мінімумів доходів громадян, а якщо суб'єкт господарської діяльності звільнений законодавством від ведення обов'язкового обліку доходів і витрат — у розмірі 10 не оподатковуваних податком мінімумів доходів громадян.

Обов'язкову сертифікацію готельних послуг здійснюють органи сертифікації.

У Переліку продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації, затверженому наказом Держстандарту України від 30.06.93 р. № 95, названі також і послуги готелів з ресторанами, молодіжних турбаз і гірських притулків, кемпінгів (включаючи площадки для автофургонів), дитячих і студентських

літніх таборів, центрів і будинків відпочинку, курортних установ оздоровчого характеру, що повинні бути обов'язково сертифіковані.

Обов'язкову сертифікацію готельних послуг проводять на відповідність обов'язковим вимогам по безпеці для життя і здоров'я людей, захисту їхнього майна й охороні навколишнього середовища.

Також може бути проведена і добровільна сертифікація готельних послуг (для одержання "зірки"), що здійснюють на відповідність вимогам, не віднесеним актами законодавства і нормативних документів до обов'язкових.

При проведенні сертифікації готелів керуються Правилами № 37 і міждержавним стандартом "Туристично-екскурсійне обслуговування" ДСТ 28681.4-95 (далі — *Стандарт*).

Цим Стандартом установлені вимоги до матеріально-технічного забезпечення, номенклатурі і якості наданих послуг, рівню обслуговування для присвоєння певної категорії (для готелів і мотелів місткістю не менш 10 номерів), тобто "зірок" ("*" — нижча категорія, "*****" — вища категорія для готелів, а для мотелів — "*****").

Для проведення сертифікації готельних послуг підприємство подає заявку (додаток 2 до Правил № 37) у кожній з акредитованих органів сертифікації готельних послуг (далі — *ОСГП*), а якщо немає інформації про такий орган — у Держстандарт України, що направляє заявку в акредитований ОСГП. Підприємство одержує опитувальну анкету, яку заповнює і відправляє відповідному органу (анкету можна представити разом із заявою). Вона має стандартну форму, що наведена в додатку 3 до Правил № 37. Анкету для попереднього аналізу оформляють як доповнення до заявки. Ця анкета — додатковий матеріал для ухвалення рішення щодо заявки. У ній зазначений перелік документів, необхідних для сертифікації. Потім установлюють порядок (схему) проведення сертифікації. Після ухвалення рішення за заявкою визначають організацію, що буде проводити сертифікацію і нагляд за сертифікованою послугою.

Термін, на який видають сертифікат відповідності, залежить від схеми (порядку) проведення сертифікації. Він може бути 1 рік, 3 роки чи 5 років.

Не пізніше ніж за три місяці до закінчення дії сертифіката відповідності підприємство подає нову заявку в орган сертифікації для одержання сертифіката на наступний період. Орган по сертифікації визначає обсяг робіт із заявки з урахуванням результатів технічного нагляду, що здійснює ОСГП, що видав сертифікат відповідності, чи з його доручення — інша організація. Протягом усього терміну дії сертифіката, проводячи планові і позапланові перевірки, здійснюють технічний нагляд за наданими послугами.

Формування ціни

При реалізації послуг готелю застосовують вільні ціни, які встановлюють самостійно, формуючи вартість одного місця в номері на добу. Ціни затверджує адміністрація готелю чи власник. Причому розраховують ціну з урахуванням витрат підприємства (повної собівартості послуг), а також цін конкурентів і платоспроможності населення. Для того щоб розрахувати ціну, насамперед визначають повну планову собівартість готельних послуг. Планують собівартість виходячи з умов діяльності готелю відповідно до Інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства.

Розрахунок середньої ціни проводять у наступному порядку:

- 1) розраховують повну планову собівартість послуг на добу;
- 2) визначають середню собівартість одного місця на добу, розділивши повну планову собівартість на загальну кількість місць у готелі;
- 3) встановлюють відсоток рентабельності і визначають планований прибуток від одного місця на добу, множачи собівартість на відсоток рентабельності;
- 4) визначають плановану середню ціну одного місця на добу, підсумовуючи планову собівартість і прибуток;

5) розраховують ціну місця в залежності від його категорії. Для цього встановлюють оцінне співвідношення вартості місць по категоріях. Наприклад, у готелі є 3 категорії номерів: двомісні й одномісні номери, а також одномісні номери підвищеної комфортності ("люкс"). Планується, що вартість місця в одномісному номері буде в 2 рази більше, ніж у двомісному, а в номері "люкс" — у 3 рази. Середня ціна одного місця складає 300 грн. Звідси ціна в двомісному номері буде 150 грн. ($300 \times 3 : (1 + 2 + 3)$), в одномісному — 300 грн., у номері "люкс" — 900 грн.;

б) нараховують ПДВ і визначають ціну місця на добу (у залежності від його категорії) з урахуванням ПДВ;

7) суму готельного збору визначають відповідно до розміру, встановленому органами місцевого самоврядування. Цю суму додають до загальної вартості місця (як визначити суму готельного збору, показано нижче).

Відповідно до Правил № 77 інформацію про ціни — вартості номерів — розміщують на видному місці (у вестибулі готелю).

Первинні документи

Правилами № 77 визначено, що номер (місце) у готелі надають громадянам при наявності паспорта чи документа, що його заміняє, а також заповненої анкети.

Після оформлення документів на проживання в готелі громадянину видають документ про оплату номера (місця) і візитну картку готелю (якщо такі картки є).

При цьому готелі можуть самі встановлювати форми і перелік первинних документів для ведення обліку розрахунків із громадянами, що проживають у готелі (за винятком тих, застосування яких регулює чинне законодавство). Але наказом Державного комітету будівництва, архітектури і житлової політики України від 13.10.2000 р. № 230 (далі — наказ № 230) для упорядкування і спрощення розрахунків із громадянами, що проживають у готелі, затверджені форми документів первинного обліку та Інструкція про порядок ведення

документообігу при наданні готельних послуг у державному підприємстві "Укркомунобслуговування". Підкреслимо, що зазначені форми документів рекомендовані також і для використання готельними підприємствами України незалежно від підпорядкованості і форми власності (див. таблицю 3.1).

Таблиця 3.1

№ форми	Назва документа	Примітка
1-Г	Анкета проживаючого	Заповнює громадянин України в одному екземплярі. Зберігають у службі прийому і розміщення готелю протягом місяця після вибуття громадянина з готелю. Потім анкету передають в архів і зберігають протягом року. Після чого знищують за актом
2-Г	Реєстраційна картка	Заповнює іноземець чи особа без громадянства на двох мовах (українській та англійській). Зберігають протягом 2-х років
3-Г	Візитна картка	Заповнює адміністратор на підставі анкети чи реєстраційної картки. Надає право на одержання ключів від номера і обслуговування службами готелю
4-Г	Рахунок	Виписують у 2-х екземплярах (один — для проживаючого, другий — для бухгалтерії). Застосовують при оформленні розрахунків із громадянами за основні і додаткові послуги готелю
5-Г	Журнал обліку громадян, що проживають у готелі	Веде адміністратор (в одному екземплярі) на підставі анкет і реєстраційних карток. Застосовують для обліку всіх осіб, що проживають у готелі
6-Г	Журнал обліку іноземців, що проживають у готелі	Веде адміністратор (в одному екземплярі) на підставі реєстраційних карток, анкет і віз за формою, затвердженою МВС України. По закінченні журнал передають на збереження в архів
7-Г	Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів	Заповнює адміністратор на підставі телеграм, телефонних дзвінків, гарантійних листів, що надійшли в готель, на бронювання номерів
8-Г	Касовий звіт	Складає в одному екземплярі касир (портсьє, що здійснює розрахунки) за даними рахунків, використаних за звітний період. Щодня передають у бухгалтерію разом з 2-м екземпляром рахунків, контрольно-касовою стрічкою РРО і контрольною стрічкою терміналу кредитної картки
9-Г	Відомості руху номерів у готелі	Щодня за станом на 9.00 годин заповнює черговий адміністратор. Використовують для оперативного обліку звільнених, заселених і таких, що знаходяться в ремонті, номерів
10-Г	Журнал осіб, що проживають на поверсі	Щодня заповнює черговий по поверху. Використовують для одержання інформації, необхідної для проведення поточних робіт з прибирання номерів покоївками

Бухгалтерський облік

Особливу увагу слід приділити організації бухгалтерського обліку, оскільки на підставі його даних формують показники фінансової звітності, а бухгалтерський облік ведуть щодня з застосуванням обраної облікової політики. Отже, готель, як і будь-яке підприємство, повинен, починаючи діяльність, сформувавши свою облікову політику, відбивши її у відповідному наказі. Цей наказ затверджує керівництво підприємства (власник). Наказ про облікову політику готують один раз на початку своєї діяльності. Але в окремих випадках, зазначених у п.9 П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", у нього можна вносити доповнення і зміни, що повинні бути обґрунтовані і розкриті у фінансовій звітності.

Таким чином, при формуванні облікової політики в наказі про її затвердження підприємство відображає принципи і методи обліку, які воно має право обирати відповідно до Закону України від 16.07.99 р. № 996-XIV "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" і П(С)БО і які за припущенням підприємства можуть залишатися незмінними протягом усієї його діяльності. У наказі про облікову політику потрібно вказати:

1. Тривалість операційного циклу.
2. Порядок віднесення необоротних матеріальних активів до малоцінних необоротних матеріальних активів (вартісна межа) і основних коштів. Методи нарахування амортизації основних коштів.
3. Чи буде підприємство проводити переоцінку нематеріальних активів, методи їхньої амортизації.
4. Методи вибуття запасів.
5. Порядок визначення резерву сумнівних боргів.
6. Чи буде підприємство формувати резерв для забезпечення майбутніх витрат.
7. Порядок визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг.
8. Перелік і склад статей калькулювання собівартості послуг.
9. Базу розподілу постійних загальнопромислових витрат.

Слід встановити певну систему реєстрів обліку, а також порядок, способи реєстрації й узагальнення інформації в цих реєстрах.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291, підприємство з урахуванням потреб управління, контролю, аналізу та обліку може вводити самостійно нові субрахунки (рахунки другого, третього порядку), але з обов'язковим збереженням кодів (номерів) субрахунків, установлених цим наказом. Тому разом з наказом про облікову політику керівництво затверджує і робочий план рахунків бухгалтерського обліку, у якому головний бухгалтер вказує, чи будуть на підприємстві використовувати для обліку витрат рахунки:

- 8 і 9 класів одночасно;
- тільки 9 класу;
- тільки 8 класу (рахунки цього класу можуть застосовувати лише малі і неприбуткові підприємства й організації).

Тепер зупинимося на відображенні доходів і витрат у бухгалтерському обліку, при цьому будемо керуватися нормами П(С)БО 15 "Прибуток" і П(С)БО 16 "Витрати".

П(С)БО 15 надана можливість застосування особливого порядку визначення доходу, пов'язаного з наданням послуг. Відповідно до цього порядку для визнання доходу необов'язково, щоб послуги були повністю надані. Доход може бути визнаний виходячи зі ступеня завершеності операції по наданню послуг на дату балансу, тобто якщо:

- є впевненість у тому, що підприємство одержить економічну вигоду (кошти, ТМЦ і т. п.) при продажі послуг;
- відомий обсяг виконаних робіт на дату балансу;
- підрахована сума витрат, понесених при наданні послуг і необхідних для їхнього завершення.

Отже, нехай навіть послуги надані не в повному обсязі (тобто гість ще не звільнив номер), готель уже має право відбити доход.

Причому п.11 П(С)БО 15 визначено, що суму такого доходу встановлюють на підставі:

- вивчення виконаної роботи;
- обчислення питомої ваги обсягу послуг; наданих на конкретну дату, у загальному обсязі послуг, що повинні бути надані.

Доход від надання готельних послуг відображають по кредиту субрахунку 703.

На підставі пункту 11 П(С)БО 16 у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

При цьому перелік і склад калькулювання виробничої собівартості послуг підприємство встановлює самостійно і, повторимо, відображає в обліковій політиці.

Відзначимо, що при використанні порядку відображення доходу від надання готельних послуг, з огляду на ступінь їх завершеності, постійні загальновиробничі витрати повністю відносять на собівартість реалізованих послуг, тому що в цьому випадку при наданні послуг по розміщенню громадян незавершеного виробництва (сальдо по Дт 23) не буде. Що стосується витрат по незаселеному номерному фонду, то їх (аналогічно витратам по використуваному фонді) показують у складі собівартості реалізованих послуг.

Готель (поряд з послугами по наданню місць для короткострокового проживання громадян) часто надає й інші послуги (ремонт взуття, прання, прасування, перукарні). Їхню реалізацію відображають також по кредиту субрахунку 703, але для аналітичного обліку таких операцій до субрахунку 703 відкривають додаткові субрахунки для кожного виду послуг (наприклад, 7031, 7032 і т. п.). Якщо до складу готелю входить ресторан, то реалізацію

його продукції показують по кредиту субрахунку 702, а собівартість реалізованої продукції — Дт 902 Кт 282.

Окремо розглянемо облік постільних принадлежностей і білизни. Оскільки термін експлуатації ковдр, матраців, подушок, як правило, перевищує рік, то їх необхідно враховувати в складі необоротних активів. Це, швидше за все, буде субрахунок 117 "Інші необоротні матеріальні активи" (відповідно до вартісної межі, встановленому в наказі про облікову політику, може бути й інший субрахунок). Що ж стосується білизни, рушників, то, як видно, вони можуть бути визнані оборотними активами, тому що звичайно протягом року зношуються. Відмітимо, що Планом рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ, затвердженим наказом Головного керування Державного казначейства України від 10.12.99 м № 114, білизна і постільні принадлежности в бюджетних установах передбачено враховувати в складі інших необоротних матеріальних активів. Але, з іншого боку, відповідно до п. 47, щоправда, нині вже недіючої постанови КМУ від 03.04.93 р. № 250 "Про затвердження Положення по організації бухгалтерського обліку і звітності в Україні", раніше спеціальний одяг, взуття, а також постільні принадлежности враховували незалежно від їхньої вартості і терміну служби як кошти в обороті.

Ми вважаємо, що зараз підприємство вправі вирішувати самостійно, на якому рахунку відображати постільні принадлежности. Тим паче що термін їхнього використання в значній мірі залежить від кількості постільних принадлежностей, що знаходяться (переданих) в експлуатацію, і підприємство, виходячи з потреб, встановлює, яка кількість постільної білизни повинна знаходитися в експлуатації. Причому це залежить не тільки від кількості місць у готелі, але і від його категорії: наприклад, для готелів, що мають 4 чи 5 "зірок", Стандартом передбачена щоденна зміна постільної білизни.

Готелю необхідно забезпечити ведення аналітичного обліку як необоротних активів, у тому числі і малоцінних необоротних матеріальних активів (далі — *МНМА*), так і малоцінних і швидкозношуваних предметів (далі — *МШП*).

При цьому, якщо постільні приналежності враховувати в складі МНМА, їхній бухгалтерський облік необхідно вести відповідно до П(С)БО 7 "Основні кошти". Згідно п.27 П(С)БО 7 сума амортизації в бухгалтерському обліку може складати 50% чи 100% від первісної вартості об'єкта, що входить до складу інших необоротних матеріальних активів, чи ж іншу величину, якщо підприємство вибрало інший метод нарахування амортизації. Не забувайте, що обраний метод нарахування амортизації МНМА повинен бути відбитий у наказі про облікову політику підприємства.

Контролюють наявність і рух МНМА, застосовуючи типові форми первинних облікових документів, затверджені наказом Міністерства статистики України "Про затвердження типових форм первинного обліку" від 29.12.95р. №352.

З огляду на вищесказане, а також правила ведення податкового обліку, імовірно, вартість постільної білизни краще показувати в складі МШП на рахунку 22. При цьому необхідно забезпечити аналітичний облік такої постільної білизни.

Тема 4. Особливості обліку операцій торговельної діяльності

Облік товарів та товарних операцій

Єдина система обліку в торгівлі забезпечується трьома нерозривно пов'язаними видами обліку: оперативно-технічним, статистичним та бухгалтерським.

Бухгалтерський облік це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

На відміну від інших видів обліку бухгалтерський облік забезпечує суцільну реєстрацію всіх господарських операцій на підставі документів первинного обліку.

Бухгалтерський облік в торгівлі базується на документуванні всіх господарських процесів і проведенні періодичних інвентаризацій, забезпечує

виявлення та мобілізацію резервів підприємства з метою зниження собівартості послуг.

Основними умовами правильної організації бухгалтерського обліку в торгівлі є використання найбільш раціональних форм і методів обліку, підвищення його технічного озброєння.

Одним із важливих аспектів ефективного функціонування економіки являється розвиток торгівлі, яка повинна опиратися як на державний, так і на ринковий механізми впливу на споживацький ринок.

Залежно від форми організації і виконуючих функцій торгівлі підприємства поділяються на оптові та роздрібні. Оптові підприємства, виконуючи функції зв'язуючого ланцюга між підприємством та роздрібною торгівлею, забезпечують найбільш раціональний прохід товарів від підприємств-виробника до торгових та інших підприємств-споживачів для промислової переробки. Задача оптових підприємств складається в тім, щоб забезпечити: відгрузку товарів покупцям оптимальними партіями, що сприяє кращому використанню транспортних засобів, зниженню витрат з транспортування і витрат обігу; своєчасне забезпечення товарами, необхідними для населення або виробництва; пакування та сортирування товарів, їх комплектність та асортимент. Роздрібні торгові підприємства реалізують товари безпосередньо населенню, а також виконують операції продажу товарів малим оптом деяким закладам (дитячим дошкільним закладам, школам, лікарням та іншим).

Наряду із спеціалізованими торговими підприємствами реалізацію товарів можуть виконувати промислові, сільськогосподарські та інші підприємства через фірмові магазини, що дозволяє краще вивчити споживацький попит на свою продукцію і оперативно реагувати на зміни ринку споживачів.

Одною з особливостей бухгалтерського обліку в торгівлі є те, що облік роздрібного товарообігу ведеться, як правило, в грошовому вимірюванні за продажними (роздрібним) цінам, що зумовлено широкою номенклатурою товарів (за винятком ювелірних та деяких інших товарів), а також тим, що виручка від реалізації відображається тільки в грошових показниках.

Кількісно-грошовий облік виконується тільки за товарам, які вимагають контролю (ювелірні вироби із дорогоцінних металів, товарів, прийнятих на комісію), а також по таким товарам, як меблевi гарнітури, телевізори, комп'ютери, холодильники та деякі інші.

Облік діяльності торгових підприємств ведеться на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій (затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291) Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні", національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Інструкції по обліку роздрібного товарообігу та товарних запасів (затвердженої наказом Міністерством статистики України від 28.12.1997 р. № 383), а також загальнопринятих законодавчих та нормативних актів.

Облік товарів в торгових підприємствах ведеться на рахунку 28 "Товари" по таких субрахунках:

- 281 " Товари на складі ";
- 282 " Товари в торгівлі ";
- 283 " Товари на комісії ";
- 284 " Тара під товарами ";
- 285 " Торгова націнка ";

На субрахунках 281-284 за дебетом відображається збільшення товарів та їх вартості, за кредитом - зменшення.

На субрахунку 281 " Товари на складі " ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо.

Субрахунок 282 " Товари в торгівлі " ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібної торгівлі (в магазинах, лотках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо).

На субрахунку 283 " Товари на комісії " ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно - правовими

договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості. Аналітичний облік ведеться за видами товарів і підприємствами (особами) - комісіонерами.

На субрахунку 284 " Тара під товарами " ведеться облік наявності й руху тари під товарами й порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими на тару відноситься на субрахунок 285 "Торгова націнка ".

На субрахунку 285 " Торгова націнка " торговельні, постачальницькі та збутові підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупкою та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображаються збільшення суми торгових націнок, за дебетом - зменшення (списання). Списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом субрахунку 285 і кредитом субрахунків 281 і 282. У звітності включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

Як вказувалось раніше, товари в роздрібні торгівлі враховуються по продажним (роздрібним) цінам, а в оптово-збутніх організаціях - по закупочних або продажним цінам. Тому документом - розпорядженням керівника повинно бути встановлено, по яким цінах буде вестися облік товарів в звітному році.

При обліку товарів по продажним цінам різниця між купівлею їх вартістю та вартістю по продажним цінам (яка здійснюється за рахунок торгових націнок) відображається на субрахунку 285 "Торгова націнка" (рахунок 28 "Товари"). Якщо оптовим підприємством облік товарів ведеться по закупочним цінам, то субрахунок 285 "Торгова націнка" не використовується.

Облік витрат обігу, пов'язаних з процесом товарного обігу і управлінням діяльністю торгового підприємства ведеться на рахунках;

92 " Адміністративні витрати ";

93 " Витрати на збут ";

94 " Інші витрати операційної діяльності " .

На рахунку 92 "Адміністративні витрати " відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 " Адміністративні витрати " відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 " Фінансові результати "

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративне - управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

На рахунку 93 " Витрати на збут " ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визначених витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 " Фінансові результати " .

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт, послуг.

На рахунку 94 " Інші витрати операційної діяльності " ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 " Собівартість реалізації ", 91 " Загальновиробничі витрати ", 92 "Адміністративні витрати ", 93 " Витрати на збут " .

Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" має такі субрахунки:

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 втрати від псування цінностей "
- 948 " Визнані штрафи, пені, неустойки "
- 949 " Інші витрати операційної діяльності "

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом — списання на рахунок 79 "Фінансові результати ".

На субрахунку 941 " Витрати на дослідження і розробки " ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 " Нематеріальні активи ".

На субрахунку 942 " Собівартість реалізованої іноземної валюти " відображається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації.

На субрахунку 943 " Собівартість реалізованих виробничих запасів " ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо).

На субрахунку 944 " Сумнівні та безнадійні борги " узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги та про суму списання поточної дебіторської заборгованості, що визнана безнадійною та утворення якої не було пов'язано з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг.

На субрахунку 945 " Витрати від операційної курсової різниці " ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 " Втрати від знецінення запасів " ведеться облік втрат пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 " Запаси "

На субрахунку 947 " Нестачі і втрати від псування цінностей " ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації, якщо на час виявлення нестачі винуватця не встановлено. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 " Списані активи"

На субрахунку 948 " Визнані штрафи, пені, неустойки " ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 " Інші витрати операційної діяльності " узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 " Інші витрати операційної діяльності", зокрема витрати житлове - комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів оздоровчого та культурного призначення тощо.

Порядок формування цін на товари

Згідно до Закону України " Про ціни та ціноутворення " в господарській діяльності підприємств впроваджуються вільні та державні (фіксовані та регульовані) ціни і тарифи. Державні регульовані ціни впроваджуються шляхом встановлення фіксованих цін, певних рівней торгових націнок на продукцію і товари, які мають важливий вплив на загальний рівень, динаміку і соціальне значення цін, а також на продукцію і товари монопольних об'єднань.

Вільні ціни встановлюються виробниками продукції самостійно за згодою покупця. Ціни на продукцію підприємств - монополістів, зареєстрованих в органах ціноутворення, не підлягають погодженню з торговими та іншими підприємствами – покупцями.

Вільні відпускні ціни оптових торгових підприємств складаються з відпускних цін підприємства-виробника і оптової націнки на відпускну вартість товарів, придбаних у постачальників.

Вільні роздрібні ціни на товари вітчизняного виробництва, а також на імпортні товари формуються роздрібними торговими підприємствами виходячи

з вільної оптової ціни (включаючи оптову націнку) і торгової націнки, призначених для покриття витрат обігу і отримання прибутку. Розмір торгової націнки визначається кожним торговим підприємством (суб'єктом підприємницької діяльності) виходячи з планових (або фактичних) показників (за місяць або квартал) своїх витрат обігу і прибутку (з урахуванням ПДВ).

По імпортних товарах торгової націнки встановлюються до їх митної вартості (а по підакцизним товарам - з урахуванням сплаченого ПДВ і акцизного збору). Акцизним збором обкладаються окремі види товарів, які ввозяться на митну територію України, згідно переліку і ставкам, затвердженим постановою Верховної Ради України (алкогольні напої, включаючи пиво, ювелірні вироби, легкові автомобілі, нафтопродукти).

В окремих випадках постачальники за згодою можуть надавати торговим підприємствам знижки до відпускної ціни - оптові (для оптових підприємств) і торгові (для роздрібних підприємств). Вони встановлюються у відсотках до відпускної вартості товарів і залежать від виду товарів, об'єму закупівель, територіального розміщення торгового підприємства тощо. Оптове - збутові знижки застосовуються як до складського товарообігу, так і до транзитного за участю оптового підприємства в розрахунках. Знижки можуть застосовуватись також до додаткових транспортних витрат торгового підприємства.

Відпускна ціна виробника, митна вартість, транспортні та інші витрати, які підлягають сплаті, оптове - збутові та торгові націнки і знижки, ПДВ і акцизний збір в рахунках-фактурах повинні відображати обособлено.

Це дозволяє торговим підприємствам контролювати правильність вказаних постачальниками цін і тарифів, додержання договірних зобов'язань.

Статтею 14 Закону України “ Про ціни і ціноутворення “ передбачено, що виручка, безпідставно одержана підприємством в результаті порушення державної дисципліни цін, підлягає вилученню в дохід бюджету. Крім того, позабюджетні фонди місцевих рад встановлюють штрафи .

Облік надходжень товарів в оптові підприємства

Порядок документального оформлення прийняття товарів на оптові бази і склади проводиться аналогічно порядку прийняття матеріалів в промислових підприємствах.

Товари, які надходять на оптові склади, приймаються на підставі рахунків-фактур і товарнотранспортних накладних (при доставці товарів автотранспортом). У випадку виявлення недостачі при прийнятті товарів складається необхідний акт (комерційний - при прийнятті товарів на складі), який і служить підставою для виставлення претензії винуватцю нестач (транспортній організації, або постачальнику).

Порядок прийняття імпортованих товарів передбачається в контрактах із зарубіжними постачальниками. Як правило, такі товари приймають на склади торгового підприємства у вигляді суцільної перевірки кількості і якості товарів. При виявленні розбіжностей між фактично отриманими товарами і предметом угоди складається Акт про виявлення розбіжностей за кількістю та якістю товарів. Акт складається по кожному зарубіжному постачальнику на кожен партію товару комісією, призначеною наказом керівника підприємства, в присутності матеріально відповідальної особи та представника зарубіжного постачальника, а при неможливості його присутності (за дозволу постачальника) - компетентного представника незацікавленої організації (експерта торгової палати, або іншої особи за наявності документу, що підтверджує його право на участь в прийнятті товарів).

При надходженні товарів без супровідних документів (невідфактуровані поставки) прийняття на склад оформляється Актом прийняття товарів без рахунку постачальника.

Оптові торгові підприємства закупають у постачальників товари за відпускними (договірними) цінами з додатковим нарахуванням ПДВ. Згідно Закону України "Про податок на добавлену вартість" постачальник (продавець) повинен виписати покупцю (в даному випадку — оптовому підприємству) податкову накладну.

В накладній, крім інших реквізитів вказується ціна товару, ставка і сума ПДВ, загальна сума, сума яка підлягає сплаті. При звільненні від оподаткування товарів згідно ст. 5 Закону (продукти дитячого харчування, лікарські товари, товари спеціального призначення для інвалідів та інші) в податковій накладній вказується " Звільнення від ПДВ " із посиланням на пункт ст. 5 Закону.

Податкова накладна виписується на кожну поставку товарів у двох екземплярах, оригінал якої видається покупцю (одержувачу товарів або послуг), а копія зберігається у продавця як звітний та розрахунковий податковий документ.

Але податкова накладна, виконує функцію звітного та розрахункового документу, не замінюючи інших документів: обов'язково виписується рахунок - фактура та інші розрахунково-платіжні документи, що підтверджують факт передачі (відпуску) товару і його сплату з вказаною сумою ПДВ. Платники податку повинні вести окремий облік по придбанням та продажу товарів:

- операцій, які обкладаються ПДВ за ставкою 20 %;
- операцій, звільнених від оподаткування;
- операцій, ціна від яких не включається до складу валових витрат підприємства, або обігу;
- імпорتنих операцій;
- експортних операцій (оподаткованих по нульовій ставці).

Для одержання такої інформації ДПА України розроблено та затверджено дві книги:

- 1) Книга обліку придбання товарів (робіт, послуг), яка вміщує порядок обліку операцій по придбанням товарів і виявляє підставу для можливого віднесення до податкового кредиту сум ПДВ, сплачених поставачальнику (продавцю) в звітному періоді в зв'язку з придбанням товарів (робіт, послуг);
- 2) Книга обліку продажу товарів (робіт, послуг), яка вміщує порядок обліку операцій по продажу товарів (робіт, послуг) та виявляє підставу для можливого віднесення до податкових зобов'язань сум ПДВ,

нарахованих у звітному періоді в зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг)

Книга обліку придбання та продажу товарів (робіт, послуг) повинні бути пронумеровані, прошнуровані і зареєстровані в податковій інспекції. Дата початку книги і дата її закінчення підтверджуються підписами керівників підприємств і головного бухгалтера підприємства.

Облік придбаних товарів в Книзі ведеться виключно на підставі даних податкових накладних, виключно зарубіжних товарів (запис по яким дозволяється вести на підставі митних декларацій за умов сплати ПДВ митним органам або оформлення та погашення векселя), а також при придбанні в юридичних і фізичних осіб, не зареєстрованих як платник ПДВ (облік придбаних товарів ведеться на підставі товарного чеку, іншого розрахункового або платіжного документу, в якому вказана ціна товару без додаткового нарахування ПДВ).

При оприбуткуванні товарів, одержаних від постачальників, оптові підприємства складають такі бухгалтерські проводки:

1) на купівну ціну придбаних товарів (без ПДВ):

Д-т рахунку 28 "Товари ", субрахунку 281 " Товари на складі "

К-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками";

2) на суму податкового кредиту по ПДВ, на яку підприємство має право зменшити податкове зобов'язання:

Д-т субрахунку 641 "Розрахунки за податками", К-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками";

3) на суму, перераховану постачальником в оплату за придбання товару (включаючи ПДВ):

Д-т рахунку 63 " Розрахунки з постачальниками та підрядниками ",

К-т рахунку 31 "" Рахунки в банках ".

Якщо оптовим підприємством облік товарів ведеться за продажними цінами, то згідно п. 5 Інструкції по бухгалтерському обліку податку на додану вартість сума ПДВ, нарахована (сплачена) постачальникам при

придбанні товарів, включається в суму торгової націнки, що в бухгалтерському обліку відображається записом:

Д-т рахунку 28 "Товари", субрахунок 281 "Товари на складі", К-т рахунку 28 "Товари", субрахунок 285 "Торгова націнка". Також бухгалтерською проводкою відображається сума торгової націнки на товари, яка нараховується торговим підприємством для покриття витрат обігу і отримання прибутку.

Таким чином, на субрахунку 281 "Товари на складі" формується продажна вартість товарів.

Субрахунок 285 "Торгова націнка" - пасивний; є регулюючим (контрактивним) рахунком до субрахунку 281 "Товари на складі" (в роздрібній торгівлі - до субрахунку 282 "Товари в торгівлі" і призначений для того, щоб, враховувати товари на вказаних субрахунках за продажними цінами, можливо було б визначити їх покупну (реальну) вартість (шляхом відрахувань із вартості товарів по продажним цінам суми торгової націнки).

В оптових торгових підприємствах, які облік товарів ведуть по покупним цінам, як вказувалось раніше, субрахунок 285 "Товарна націнка" не використовується.

При передчасній оплаті оптовим підприємством розрахункове — платіжних документів постачальника за товари, які згідно договору підлягають купівлі - продажу до поставки, в бухгалтерському обліку роблять такі записи:

1) на покупну вартість передчасно оплачених товарів:

Д-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками",

К-т рахунку 31 "Рахунки в банках";

2) на суму спаленого ПДВ:

Д-т рахунку 641 "Розрахунком за податками", К-т рахунку 31 "Рахунки в банках";

3) одночасно на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками",

К-т рахунку 644 "Податковий кредит";

4) при оприбуткуванні одержаних від постачальників авансом сплачених товарів:

Д-т рахунку 281 " Товари на складі ",

К-т рахунку 63 " Розрахунки з постачальниками та підрядниками ";

5) одночасно — на суму податкового кредиту:

Д-т рахунку 644 " Податковий кредит ",

К-т рахунку 63 " Розрахунки з постачальниками та підрядниками ";

Вартість тари під товарами оприходується записом:

Д-т рахунку 284 " Тара під товарами ",

К-т рахунку 63 " Розрахунки з постачальниками та підрядниками ".

Витрати з транспортування товарів, страхування вантажу та інших робіт, пов'язаних з придбанням товарів, включаються в ціну цих товарів.

У випадку коли при прийманні товару виявлена недостача, то на дебеті рахунку 281 " Товари на складі " відображається вартість тільки фактично одержаних товарів, а на кредит рахунку 285 " Торгова націнка " записується не вся сума представлена постачальниками торгової або оптової знижки до відпускної ціни товарів, а тільки ту її частину, яка відноситься до фактично одержаних товарів.

При виявленні недостачі товарів при прийнятті вантажу (оформленого необхідними актами) в бухгалтерському обліку роблять такі записи:

Д-т рахунку 281 "Товари на складі" (на покупну вартість придбаних товарів);

Д-т рахунку 374 "Розрахунки за претензіями" (на покупну вартість недостачі товарів понад норми збитку з вини транспортної організації при транспортуванні вантажу або постачальника - в випадку недовантаження товарів тощо).

Д-т рахунку 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"(на вартість нестачі або псування товарів з вини відповідальної особи, яка супроводжувала вантаж);

К-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" (на всю суму прийнятих до сплати розрахунково-платіжних документів).

У випадку обумовленої відмови від сплати за товари (невідповідність якості товарів умовам договору, порушення асортименту, підвищення договірної ціни тощо) які надійшли на адресу оптового підприємства товари приймаються ним за актом на відповідальне зберігання і враховуються на забалансовому рахунку 023 "Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні" до вказівки постачальника про їх повернення, реалізації на місці.

Порядок організації обліку організації товарів на оптових базах і складах може бути: партіоним (зберігають і враховують кожну партію окремо); сортовим (товари зберігаються і враховуються по сортам) в оперативно - бухгалтерським. Матеріально-відповідальна особа у відповідні терміни складає і подає в бухгалтерію товарні звіти, в яких вказується залишок товарів на початок звітнього періоду, надходження і витрати за звітний період і залишок на кінець звітнього періоду.

Основні бухгалтерські проведення, які використовуються при обліку надходження товарів і тари на оптові бази і склади відображені в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 - Основні бухгалтерські проведення, які застосовуються при обліку надходження товарів і тари на оптові бази і склади

Зміст господарських операцій	Дебет рахунку	Кредит рахунку
1	2	3
Відображення операцій по надходженню товарів до сплати їх вартості постачальнику:		
— на купівельну вартість товарів	281	63
— на суму податкового кредиту по ПДВ	641	63
На суму, перераховану постачальникам за придбання товарів (включаючи ПДВ)	63	31
Відображення торгової націнки (якщо облік товарів ведеться за продажними цінами), включаючи:		
— суму ПДВ, сплачену постачальникам при придбанні товарів	281	285
— суму оптово-збутної націнки оптового підприємства	281	285
Відображення операцій при передчасній оплаті товарів:		
— на покупну вартість оплочених товарів	63	31
— на суму податкового кредиту по ПДВ, сплочену постачальникам	641	31

Зміст господарських операцій	Дебет рахунку	Кредит рахунку
Одночасно на суму податкового кредиту по ПДВ	63	644
Оприходованя передчасно оплочених товарів (одержаних від постачальників) по покупній вартості	281	63
Одночасно — зменшення податкового кредиту по ПДВ	644	63
Оприходованя тари під товарами	284	63
Відображення витрат по перевозці товарів, Страхуванню груза, погрузки на основний транспорт та інших витрат, не включених в ціну товара: — за діючими тарифами та розцінками — на суму податкового кредиту по ПДВ		
Оплата розрахунково-платіжних документів інших установ за наданні послуги по перевозці, страхуванню груза тощо	281 641	63,685 63,685
Відображення недостач і порчі товарів, виявлених при прийманні груза в порівнянні з кількістю, вказаною в товаросупровідних документах постачальника: 1) по вині транспортної установи, або постачальника 2) по вині посадової особи, супроводжуючої груз	63, 685	31
Одночасно недостача товарів списується на рахунок винуватої особи	374 947	63 63
Прийняття на відповідальне храніння товарів, від оплати яких торгове підприємство заявило зобумовлену відмову	375	716
Повернення постачальнику товарів, раніше прийнятих на відповідальне храніння	023	
Товари, які надійшли від інших підприємств і осіб безкоштовно	—	023
	281	719

Облік реалізації товарів

Форми реалізації товарів

Оптові торгові підприємства застосовують дві форми реалізації товарів: із внесків (складський оборот) і транзитом (транзитний оборот). При складській реалізації товари покупцям відвантажуються і відпускаються зі складів і баз оптового підприємства. При транзитній реалізації споживачам товари відвантажуються безпосередньо зі складів підприємств-виробників, минаючи проміжні ланки — бази і склади оптового підприємства. Транзитна реалізація товарів, що базується на прямих зв'язках постачальників і покупців, є економічно більш доцільною, оскільки сприяє прискоренню просування товарів від виробників до споживачів і скорочення витрат обігу.

Однак у випадках, коли необхідно відвантажити товари споживачам у кількості нижче транзитних норм (тобто мінімальної кількості вантажу, що

може бути відвантажено в контейнері, вагоні, цистерні і т.п.), чи потрібно їхнє комплектування, більш доцільним є складський обіг. До переваг складської форми реалізації відноситься також можливість обслуговувати більшу кількість покупців при відносно невеликих товарних запасах, швидкість постачання товарів у необхідному асортименті. Тому, незважаючи на підвищення витрат обігу, складська реалізація займає значну питому вагу в оптовому товарообігу.

Оптові підприємства повинні знаходити оптимальні варіанти сполучення складської і транзитної форм реалізації для своєчасного і якісного забезпечення споживачів товарами.

Основним правовим документом для здійснення реалізації товарів є договір закупівлі-продажу, у якому містяться дані про терміни й умови постачання, вимоги до якості товару, умови розрахунків, відповідальність сторін за невиконання умов договору.

Облік реалізації товарів зі складів

Оптові підприємства реалізують товари, як правило, на підставі укладених договорів закупівлі-продажу. При разових поставках або відпуску товарів у незначній кількості реалізація товарів може здійснюватися без висновку письмового договору на підставі виписаних рахунків-фактур.

Відпуск товарів представнику покупця здійснюється при пред'явленні доручення і документа, що засвідчує його особистість, з оформленням накладної і рахунка-фактури. Відвантаження товарів іногороднім покупцям здійснюється на підставі наказів-накладних комерційної служби (відділу збуту), виписаних відповідно до договору постачання. При доставці оптовим підприємствам товарів покупцям (роздрібним і іншим підприємствам) власним чи найманим транспортом складається товарно-транспортна накладна (ф. № 1-ТН).

Для здійснення розрахунків покупцям виписують і пред'являють до оплати рахунка-фактури і платіжні документи, у яких указується найменування, кількість, сорт товару, ціна чи виробника митна вартість, оптово-збутна націнка, ставка і сума ПДВ, транспортні й інші послуги, що підлягають оплаті.

Одночасно виписується податкова накладна, оригінал якої вручається покупцю, а копія залишається в оптовому підприємстві як розрахунковий і звітний податковий документ. На підставі податкової накладної роблять відповідні записи в Книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг).

Для обліку реалізації законодавством установлений метод нарахування. При визначенні обсягу реалізації методом нарахування датою реалізації вважається дата відвантаження (відпуску) товарів, тобто дата передачі права власності на товари покупцям відповідно до базисних умов постачання, визначених сторонами (а для робіт, послуг — дата оформлення документів, що підтверджують їхнє виконання), незалежно від терміну здійснення платежів.

Звідси в бухгалтерському обліку на продажну вартість товарів, відвантажених (відпущених) покупцям зі складів і баз оптового підприємства, роблять запис:

Д-т рахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками";

К-т рахунку 702 "Доход від реалізації товарів".

Одночасно робиться запис на списання вартості реалізованих товарів за обліковими цінами;

Д-т рахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів";

К-т рахунку 281 "Товари на складах".

Відповідно до Закону України "Про податок на додаткову вартість" торгові підприємства, збутові посередницькі організації сплачують у бюджет податок на додаткову вартість, обчислений по ставці 20% до загальної суми товарообігу, тобто виручки від реалізації товарів за продажними цінами.

Сума податкового зобов'язання по ПДВ визначається за даними податкових накладних і Книги обліку продажу товарів (робіт, послуг) і в бухгалтерському обліку відбивається записом:

Д-т рах. 702 "Доход від реалізації товарів";

К-т рах. 641 "Розрахунки по податках".

Зарахування коштів на рахунок оптового підприємства, що надійшли від покупців за відвантажені їм товари, у бухгалтерському обліку відбивається записом:

Д-т субрахунку 31 "Рахунки в банках";

К-т субрахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Якщо відповідно до договору оптове підприємство реалізує товари покупцям на умовах попередньої оплати, то на суму коштів, що надійшли від покупців на рахунок оптового підприємства, роблять запис:

Д-т субрахунку 31 "Рахунки в банках";

К-т субрахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Сума платежів, що надійшли, зараховується в доход від реалізації товарів записом:

Д-т субрахунку 36 "Розрахунки з покупцями і замовниками";

К-т рахунку 702 "Доход від реалізації товарів".

При реалізації товарів у порядку попередньої оплати в продавця (оптового підприємства) виникають податкові зобов'язання по ПДВ перед бюджетом.

У бухгалтерському обліку на суму податкового зобов'язання роблять запис:

Д-т рахунку 643 "Податкові зобов'язання";

К-т рахунку 641 "Розрахунки по податках".

Відвантажені покупцям попередньо оплочені товари списують на собівартість реалізації записом:

Д-т рахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів";

К-т рахунку 281 "Товари на складі".

Після відвантаження покупцям попередньо оплачених товарів відбивається сума податкових зобов'язань:

Д-т рахунку 702 "Доход від реалізації товарів";

К-т рахунку 643 "Податкові зобов'язання".

Оптові підприємства, що облік товарів ведуть по продажним цінам, наприкінці місяця визначають і списують способом "сторно" суму торгової націнки, що відноситься до собівартості реалізованої продукції, записом:

Д-т рахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів";

К-т рахунку 285 "Торгова націнка".

Цим записом продажна вартість реалізованих товарів коректується до їхньої купівельної вартості.

Облік товарних операцій в роздрібній торгівлі

Облік надходження товарів

Відповідно до Інструкції з обліку роздрібного товарообігу і товарних запасів, затвердженої наказом Мінстата України від 28.12.96 № 389, під роздрібним товарообігом розуміють оборот із продажу товарів безпосередньо населенню як за готівку, так і за розрахунковими чеками установ банків через спеціально організовану торгову мережу (універмаги, магазини, автозаправні станції й ін.), незалежно від відомчої підпорядкованості і форм власності, а також відпуску товарів безготівковими розрахунками з окремим установам (охорони здоров'я, освіти, соціального забезпечення й ін.). У роздрібному товарообігу враховується також продаж товарів, прийнятих торговими підприємствами від населення на комісію.

Роздрібний товарообіг підрозділяється на товарообіг роздрібною торгівлі і товарообіг громадського харчування.

Порядок документального оформлення й обліку надходження товарів на підприємства роздрібною торгівлі в основному аналогічні порядку обліку цих операцій в оптових підприємствах. Товари в роздрібну торгівлю надходять на підставі договорів (замовлень) від оптових торгових підприємств чи безпосередньо від підприємств-виробників. Основну масу товарів роздрібні підприємства одержують від місцевих постачальників.

Постачальники на відвантажені чи відпущені в торгову мережу товари виписують податкові накладні, рахунки-фактури і платіжні документи (а при автомобільних перевезеннях товарів — товарно-транспортні накладні). По цих документах роздрібні підприємства приймають товари і тару, а також перевіряють правильність цін, ставку і суму ПДВ, торгових знижок, тарифів по перевезеннях. Товари приймають матеріально відповідальні особи (завідувачі складами, магазинами, секціями й ін.). Отриманий ваговий товар приймають по чистій вазі (нетто), тобто за винятком ваги тари. При

неможливості переважити товар без тари його нетто визначають після звільнення від тари, віднімаючи її фактичну вагу від брутто.

У випадку виявлення при прийманні розбіжностей між фактично отриманими товарами і даними товаросупроводжувального документа комісією, призначеної наказом керівника підприємства, складається Акт про встановлення розбіжності по кількості і якості при прийманні товарно-матеріальних цінностей.

Облік товарів ведуть за місцем збереження матеріально відповідальні особи в грошовому вимірі за продажним (роздрібним) цінах. Кількісно-сумовий облік ведуть, як правило, за товарам, що вимагають особливого контролю (ювелірні вироби з дорогоцінних металів; товари, прийняті на комісію й ін.), а також по таких товарах як холодильники, телевізори, меблі, транспортні засоби й ін. Застосування вартісного обліку товарів у роздрібній торгівлі обумовлено, як вказувалося раніше, як великою кількістю різноманітних товарів, так і тим, що в роздрібній торгівлі відпустка товарів покупцям оформляється касовими чеками, де вказується тільки вартість проданого товару.

На кожну матеріально-відповідальну особу бухгалтерія відкриває особовий рахунок, у якому потім роблять записи про надходження, витрату товарів, залишки товарів на звітну дату. Операції відбиваються за продажним (роздрібним) цінах. У встановлений термін матеріально відповідальна особа складає товарні звіти і разом із прибутково-видатковими документами здають у бухгалтерію, де після перевірки є підставою для відображення операцій у регістрах синтетичного й аналітичного обліку, а також Книзі обліку надходження товарів (робіт, послуг).

Синтетичний облік наявності і руху товарів роздрібні підприємства ведуть на рахунку 28 "Товари", субрахунок 282 "Товари в торгівлі" по продажним (роздрібним) цінах. Оприбуткування товарів, що надійшли від постачальників, у бухгалтерському обліку відбивають записами:

1) на покупну вартість придбаних товарів:

Д-т рахунку 282 "Товари в торгівлі",

К-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками";

2) на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т рахунку 641 "Розрахунки по податках",

К-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками";

3) на суму, перераховану постачальникам в оплату вартості товарів (включаючи ПДВ).

Д-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками",

К-т рахунку 31 "Рахунки в банках".

При придбанні роздрібним підприємством у постачальників товарів у порядку попередньої оплати роблять записи:

1) на покупну вартість оплачених товарів, що підлягають до одержання:

Д-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками",

К-т рахунку 31 "Рахунки в банках",

2) на суму оплаченого постачальнику ПДВ, включеного в податковий кредит:

Д-т рахунку 64 і "Розрахунки по податках",

К-т рахунку 31 "Рахунки в банках";

Одночасно — на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками",

К-т рахунку 644 "Податковий кредит";

3) на оприбуткування отриманих від постачальників попередньо оплачених товарів:

Д-т рах. 282 "Товари в торгівлі",

К-т рах. 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками".

Одночасно на зменшення розрахунків по податковому кредиті по ПДВ:

Д-т рахунку 644 "Податковий кредит",

К-т рахунку 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками".

Оскільки в роздрібній торгівлі облік товарів ведуть за продажним (роздрібним) цінам, те згідно п. 5 Інструкції з бухгалтерського обліку податку на додаткову вартість сума ПДВ, сплачена постачальникам, включається до складу торгової націнки записом:

Д-т рахунку 282 "Товари в торгівлі",

К-т рахунку 285 "Торгова націнка".

Такою ж бухгалтерською проводкою оформлюють суми нарахованої роздрібним підприємством торгової націнки, також суми наданої постачальниками торгової знижки з відпускної ціни товарів. При цьому роздрібне підприємство одержує у своє розпорядження торгову знижку в повній мірі в тому випадку, коли здобуває товари безпосередньо у постачальників-виробників. Якщо ж товари в роздрібну торгівлю надходять через посередницькі організації, частина торгової знижки утримується на користь цих ланок.

Облік реалізації товарів в роздріб

Роздрібні торгові підприємства реалізують товари як за готівку, так і по розрахункових чеках установ банків. Обсяг реалізації товарів за готівку визначається по грошовому виторзі, що надійшов у касу. Суму виторгу від реалізації визначають по показниках ЕККА (касового лічильника) з одночасним підрахунком чеків у продавців.

Підставою для відображення в обліку операцій по реалізації товарів служить звіт касира і товарних звітів матеріально-відповідальних осіб (із прикладеними прибутково-видатковими документами).

Виторг від реалізації товарів за готівку, що надійшла в касу роздрібно-го підприємства, на підставі звітів касира відбивається записом:

Д-т рахунку 30 "Каса";

К-т рахунку 702 "Доход від реалізації товарів". Вартість реалізованих товарів по продажним (роздрібним) цінам списується з їхнього підзвіту записом:

Д-т рахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів";

К-т рахунку 282 "Товари в торгівлі".

Якщо оплата товарів здійснюється в безготівковій формі через установи банків рахунковими чеками, то в бухгалтерському обліку робиться запис:

Д-т рахунку 333 "Кошти в дорозі в національній валюті";

К-т рахунку 702 "Доход від реалізації товарів".

При одержанні виписки банку про зарахування на рахунок роздрібного підприємства коштів від продажу товарів, оплачених розрахунковими чеками, роблять запис:

Д-т рахунку 311 "Рахунки в банках";

К-т рахунку 333 "Кошти в дорозі в національній валюті".

З викладеного бачимо, що роздрібні підприємства на дебет рахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів" під час звітного періоду списують реалізовані товари за продажним (роздрібним) цінами. Щоб визначити купівельну вартість таких товарів і обчислити доход від реалізації, наприкінці місяця визначають суму торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів.

Суму торгової націнки обчислюють, як правило, по середньому відсотку націнок, що визначається наступним розрахунком: до суми торгової націнки на товари на початок місяця додають суму торгових націнок за місяць; отриману суму множать на 100 і ділять на вартість реалізованих за місяць товарів за продажними цінами і залишок нереалізованих товарів на кінець місяця. Шляхом множення вартості залишку нереалізованих на кінець місяця товарів на середній відсоток торгової націнки і розподілу на 100 визначають суму торгової націнки, що відноситься до цього залишку. Різницю між усією сумою торгової націнки, що підлягає розподіленню і сумою, що відноситься до залишку нереалізованих на кінець місяця товарів, списують на собівартість реалізованих товарів. Приклад розрахунку розподілу торгових націнок між товарами реалізованими і залишком нереалізованих товарів наведений нижче (таблиця 4.2).

Таблиця 4.2 - Розрахунок розподілу торгової націнки на товари реалізовані і на залишок товарів нереалізованих на кінець місяця

№	Показники	Сума, грн.
1.	Сума торгової націнки на залишок товарів на початок звітного місяця (кредитове сальдо рахунка 285)	5000
2.	Сума торгової націнки за звітний місяць (оборот по кредиту рахунка 285)	59000
3.	Сума торгової націнки на інші списання товарів (оборот по дебету рахунка 285)	1500
4.	Разом сума торгової націнки, що підлягає розподілу (п. 1. + п. 2. - п. 3)	62500
5.	Вартість реалізованих за звітний місяць товарів за продажними цінами (дебетовий оборот рахунка 902)	210000
6.	Залишок нереалізованих на кінець місяця товарів за продажними цінами (дебетове сальдо рахунка 282 "Товари в торгівлі")	40000

№	Показники	Сума, грн.
7.	Разом (п. 5 + п. 6)	250000
8.	Середній відсоток торгової націнки на товари (п. 4 : п. 7 × 100);	25%
9.	Сума торгової націнки на залишок нереалізованих на кінець місяця товарів (п. 5 × п. 8: 100)	10000
10.	Сума торгової націнки на товари реалізовані (п. 4 — п. 9)	52500

Обчислену таким чином суму торгової націнки, що відноситься до реалізованих товарів, списують методом "сторно" записом:

Д-т рахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів",

К-т рахунку 285 "Торгова націнка".

Цим записом продажна вартість реалізованих товарів, врахована на дебеті рахунку 902 "Собівартість реалізованих товарів", коректується до їх покупної (реальної) ціни.

Сума торгової націнки на залишок нереалізованих на кінець місяця товарів залишається в якості кредитового сальдо рахунку 285 "Торгова націнка". Це дозволяє визначати покупну вартість залишку товарів, що рахуються на рахунку 282 "Товари в торгівлі" (таблиця 4.3).

Таблиця 4.3 - Основні бухгалтерські проведення з надходження і реалізації товарів у роздрібній торгівлі

Господарські операції	Дебет	Кредит
Оприбуткування товарів, одержаних від постачальника:		
— на купівельну вартість товарі	282	63
— на суму податкового кредиту по ПДВ	641	63
Оплата розрахунково-платіжними документами постачальників за товари (включаючи ПДВ)	63	31
Включення в торгову націнку суми ПДВ, нарахованої постачальникам	282	285
Оприбуткування тари під товарами, яка підлягає поверненню постачальникам	284	63
Оприбуткування тари, вартість якої включена в ціну товару	284	745
Оприбуткування скляної тари під товарами по залоговим цінам	282	63
Відображення транспортних та інших витрат, які включені в ціну товарів	282	63
Відображення реалізації товарів в роздріб	30	702
Списання вартості реалізованих в роздріб товарів за налічні по продажним цінам	902	282
Відображення реалізації товарів через банки розрахунковими чеками	333	702
Списання вартості реалізованих товарів, оплочених розрахунковими чеками	902	282
Зарахування на поточний рахунок виручки від продажу товарів, оплочених розрахунковими чеками	311	333

Облік товарних запасів в торгівлі

Відповідно до постанови КМУ від 19.04.93. №179 "Про нормативи запасів товарно-матеріальних цінностей державних підприємств і організацій і джерелах їх покриття" підприємствам і організаціям усіх форм власності дозволено робити дооцінку залишків товарно-матеріальних цінностей за умови зміни цін на виробничі запаси і товари. Дооцінка здійснюється за даними інвентаризації. Перелік товарно-матеріальних цінностей, які підлягають дооцінці, які склалися в розрахунках з постачальниками на початок і кінець місяця визначається шляхом зіставлення цін. При цьому береться мінімальна ціна на початок місяця і максимальна ціна на кінець місяця.

Сума зробленої дооцінки товарів направляється на збільшення додаткового капіталу підприємства записом:

Д-т рахунку 281 "Товари на складі" (в оптовій торгівлі);

Або рахунку 282 "Товари в торгівлі" (у роздрібній торгівлі);

К-т рахунку 42 "Додатковий капітал";

Субрахунок 423 "Дооцінка активів".

Уцінка товарів у торгових підприємствах здійснюється на підставі Положення про порядок уцінки і реалізації продукції що залишалась із групи товарів широкого попиту, продукції виробничо-технічного призначення і надлишкових товарно-матеріальних цінностей, затвердженим наказом Мінекономіки і Мінфіну України від 15.12.99 р. №149/300.

Уцінці підлягають товари і продукція, що не мають збуту більше 3-х місяців і не користується попитом споживачів, а також товари, що частково втратили свою первісну якість.

Уцінка залежаних товарів здійснюється за даними інвентаризації. Однак керівник (власник) підприємства може прийняти рішення про уцінку товарів за станом на 1-е число місяця і за даними бухгалтерського обліку. Перелік товарів, що підлягають уцінці, інвентаризаційною комісією подається на розгляд керівника підприємства для ухвалення рішення. Уцінка

товарів проводиться до рівня цін їхньої можливої реалізації (якщо вони не втратили первісного виду придатні до використання).

Дані про уцінені товари записують в опис-акт, що після затвердження керівником передається в бухгалтерію (перший екземпляр) і матеріально відповідальній особі (другий екземпляр). Знижені в ціні товари після перемаркірування передаються для реалізації за накладною, у якій указується роздрібна ціна до і після уцінки.

Зменшення первісної вартості товарних запасів на суму уцінки відображається записом по дебету рахунку 946 "Втрати від знецінювання запасів" у кореспонденції з кредитом рахунка 281 "Товари на складі" (в оптових підприємствах) чи рахунка 282 "Товари в торгівлі" (у роздрібних підприємствах). Наприкінці звітного періоду ця сума списується на фінансові результати записом по кредиту рахунку 946 "Втрати від знецінювання запасів" і дебету рахунка 791 "Результат основної діяльності".

Облік витрат діяльності торгових підприємств

Витрати комерційної діяльності торгових підприємств (витрати обігу) являють собою витрати пов'язані з рухом товарів від виробника до споживача. До них відносяться витрати з перевезення, збереження, реалізації товарів, з утримання транспортних засобів, будинків, з оренди основних засобів, страхування майна, реклами й ін., а також з управління діяльності торгового підприємства.

Відповідно до національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій облік витрат діяльності торгових підприємств відображається на рахунках:

92 "Адміністративні витрати";

93 "Витрати на збут",

94 "Інші витрати операційної діяльності".

Рахунок 92 "Адміністративні витрати" призначений для обліку загальногосподарських витрат, зв'язаних з керуванням і обслуговуванням торгового підприємства в цілому. До них відносяться:

- витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу (оплата праці, пенсійне і соціальне страхування, додаткові виплати й ін.);
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення) оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, комунальні послуги, охорона й ін.);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, по оцінці майна й ін.),
- витрати на зв'язок (поштовий, телефонний, телеграфні, факс і ін.);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- організаційні витрати;
- представницькі витрати;
- інші адміністративні витрати.

На рахунку 93 "Витрати на збут" враховують витрати, зв'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг):

- витрати по перевезеннях (залізничний тариф, водяний фрахт, подача вагонів, навантаження, вивантаження, збереження вантажів у межах нормально-го терміну на складах сторонніх організацій, витрати по експертизі й аналізу якості товарів у зв'язку з транспортуванням); вартість матеріалів, витрачених для устаткування вагонів (стійки, стелажі, щити й ін.) і їхнього утеплення (мішковина, солома і ін.); витрати по перевезеннях власним транспортом (вартість горючо-змазочних матеріалів, витрати на оплату праці водіям, амортизація транспортних засобів, поточний ремонт й ін.);
- витрати на оплату послуг збутових, посередницьких, зовнішньоторговельних організацій;
- витрати на оплату праці і комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту і складів і ін.;

— витрати по страхуванню (пенсійному забезпеченню, соціальному страхуванню, страхуванню по безробіттю, обчислені по встановлених ставках до об'єкта оподаткування);

— витрати на рекламу. Витрати, зв'язані з процесом поширення цілеспрямованої інформації про переваги конкретної продукції, товарів (робіт, послуг), створення популярності і попиту на них для більш оперативного просування на ринку збуту. До них відносяться: витрати на оформлення вітрин, виставок-продажів, на розробку і видання рекламних видань (ілюстрованих каталогів, альбомів, проектів і ін.), на рекламу в засобах масової інформації (оголошення в пресі, передача по радіо, телебаченню) і ін.

Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" розмір витрат на проведення передпродажних заходів не обмежений, крім представницьких витрат. Представницькі витрати (організація прийомів, презентацій, придбання і поширення подарунків, включаючи безкоштовну роздачу зразків товарів у рекламних цілях) відносяться до витрат звертання з обмеженням — не більше 2% від оподаткованого прибутку за попередній звітний квартал:

— витрати по операційній оренді, страхуванню, амортизації, ремонту і змісту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, зв'язаних з реалізацією товарів (робіт, послуг);

— витрати на тару: амортизація (знос) власної інвентарної тари і тару-устаткування, її ремонт; амортизація бготоразової заставної тари, що підлягає поверненню постачальникам відповідно до угод на постачання товарів; витрати по перевезеннях, навантаженню, розвантаженню порожньої тари у випадку повернення постачальникам, а також вартість тари, списаної внаслідок зносу;

— інші витрати: витрати на проведення заходів, передбачених угодою між керівництвом і трудовим колективом з охорони праці і техніки безпеки (проведення інструктажів з техніки безпеки, витрати на санітарно-профілактичні й інші заходи); витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків і кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахунково-касове

обслуговування, одержання гарантій, вексельного авалу, факторингових і довірчих операцій, облік боргових вимог і зобов'язань і інших витрат, пов'язаних із грошовим обігом; витрати на контрольно-касові стрічки, фарбу для друкуючого механізму касових апаратів та ін.; витрати, пов'язані з проведенням експертиз і аналізу якості товарів; витрати на відрядження;; витрати на канцелярські й облікові приналежності (папір, папки для збереження документів, облікові бланки, форми звітності і т.п.); виписка і придбання справочно-нормативних документів; витрати, зв'язані з платою експортного мита і митних зборів, і інші витрати.

На рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" враховують:

- витрати на дослідження і розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти (відбивається балансова вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації);
- сумнівні і безнадійні борги (узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованості за реалізовану продукцію, товари і послуги і про суму списаної безнадійної заборгованості, утворення якої не було зв'язано з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг);
- витрати по операційній курсовій різниці (враховуються витрати по активах і зобов'язанням операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривни до іноземної валюти);
- втрати від знецінювання запасів (враховуються втрати, зв'язані зі знецінюванням (уцінкою) запасів відповідно до Положення (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси");
- нестачі і втрати від псування цінностей (враховуються нестачі коштів і інших цінностей і утрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовляння, переробки, збереження і реалізації, якщо на час установлення нестачі винуватці не встановлені. Одночасно зі списанням цінностей, по яких винуватці не встановлені, на витрати балансова вартість списаного активу відбивається на забалансовому рахунку 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей");

— визнані штрафи, пеня, неустойки (ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства й умов договору);

— інші витрати операційної діяльності (враховуються витрати по змісту житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних установ, будинків відпочинку, санаторіїв і інших об'єктів оздоровчого і культурної о призначення).

Протягом звітнього періоду торгові підприємства витрати, зв'язані з комерційною діяльністю, відбивають на дебеті рахунків 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" у кореспонденції з кредитом рахунків:

63 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками", 685 "Розрахунки з різними кредиторами" (на вартість послуг по перевезеннях товарів, погрузочно-розгрузочні роботи, страхування вантажу; рекламні юридичні, аудиторські, комунальні й інші послуга);

66 "Розрахунки по оплаті праці" (на суму нарахованої основної і додаткової заробітної плати і винагород з фонду оплати праці адміністративно-управлінському й іншому персоналу торгового підприємства, а також найманим робітником за виконання робіт згідно з укладеними договорами (угодам);

65 "Розрахунки по страхуванню" (на суму нарахованих зборів по пенсійному забезпеченню, соціальному страхуванню, страхуванню майна);

13 "Знос необоротних активів" (на суму нараховане зносу по основних засобах, іншим необоротним матеріальним активам, нематеріальним активам);

47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" (на сум нарахованого резерву для забезпечення оплат відпусток робітників, додаткове пенсійне страхування, гарантовані зобов'язання, покриття втрат від природної втрати товарів при перевезеннях і збереженні й №.);

39 "Витрати майбутніх періодів" (на списання раніше проведених витрат у рахунок майбутніх періодів у частці, яка відноситься до звітнього періоду);

28 "Товари" (на суму втрат від знецінювання (уціненню товарних запасів, втрат від нестачі і псування цінностей, які виявлені в процесі заготовляння, переробки, зберігання і реалізації цінностей, якщо на час виявлення винуватці не встановлені) і ін.

Враховані протягом звітнього періоду витрати торгових підприємств, зв'язані з комерційною діяльністю, на дебеті рахунків 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", кінці звітнього періоду списуються з кредиту цих рахунку на дебет рахунку 79 "Фінансові результати" (табл. 4.4).

Таблиця 4.4 - Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат діяльності торгових підприємств

Господарські операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображення заборгованості транспортним та іншим організаціям за перевозку товарів:		
— за діючими тарифами	93	63
— на суму податкового кредиту по ПДВ	641	63,685
Погашення заборгованості за виконані роботи по перевозці товарів і виконані послуги (включаючи ЦДВ)	63,685	30,31,33
Відображення суми зносу по основним засобам, іншим матеріальним і нематеріальним активам	92,93	13
Відображення заборгованості аудиторській службі за перевірку	92	685
Витрати на участь у виставках, ярмарках	93	31, 372, 685
Списання із підзвітних сум відрядні витрати	92	372
Нарахування основної і додаткової заробітної плати	92,93	66
Відображення суми збору:		
— на обов'язкове державне пенсійне страхування	92,93	651
— на соціальне страхування	92,93	652
— на соціальне страхування на випадок безробіття	92,93	653
Резерв на забезпечення майбутніх витрат:		
— забезпечення оплат на відпустки	92,93	471
— додаткове пенсійне страхування	92,93	472
— забезпечення гарантованих зобов'язань	92,93	473
— покриття втрат від втрат при збереженні та перевозках	92,93	474
Заборгованість по орендній платі	92,93,39	685
— покриття втрат від втрат при збереженні та перевозках	92,93	474
Заборгованість по орендній платі	92,93,39	685
Перераховано з поточного рахунку на оплату підписки, на спецлітературу та ін.	39	31,372
Списання частки раніше виникнутих витрат в рахунок майбутніх періодів	92,93	39
Списання вартості нестач і порчі товарів при збереженні та перевезеннях	474,93	947
Списання втрат від обезцінювання (уцінки) товару	946	282
Оплата з поточного рахунку вартості спец. Торгового патенту	39	31
Списання суми передчасно оплаченого торгового патенту	23,93	39
Списання в кінці звітнього періоду витрат комерційної діяльності торгового підприємства на фінансові результати:		
— адміністративні	791	92
— на збут	791	93
— інші витрати операційної діяльності	791	94

Тема. 5. Особливості обліку на підприємствах громадського харчування

Організаційно-правові основи бухгалтерського обліку в громадському харчуванні

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

Особливості в організації бухгалтерського обліку пояснюються специфікою виробничо-торговельної діяльності підприємств громадського харчування. Облік у закладах громадського харчування організовується на основі П(С)БО і наказу Міністерства фінансів України від 31 листопада 1999 р. № 291, яким затверджено План рахунків та інструкція про його застосування.

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

- Законом України "Про підприємництво" від 7 лютого 1991 р. № 698-ХІІ;
- Законом України "Про споживчу кооперацію" від 10 квітня 1992 р. № 2265-ХІІ;

— Правилами роботи закладів (підприємств) громадського харчування, затвердженими наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 24 липня 2002 р. № 219;

— Правилами продажу продовольчих товарів, затвердженими наказом Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків України від 28 грудня 1994 р. № 237 та іншими нормативними документами.

Крім того, треба мати на увазі, що на підприємства громадського харчування теж поширюються правила патентування, ліцензування та застосування реєстраторів розрахункових операцій, встановлених окремими Законами України.

Згідно з Правилами роботи підприємств громадського харчування вони поділяються на такі типи: *ресторани, бари, кафе, їдальні*.

Наказом Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі від 23 березня 1999 р. № 168 "Про внесення змін і доповнень до деяких нормативних документів Міністерства зовнішньоекономічних зв'язків і торгівлі України" встановлено, що ресторани і бари поділяються на класи: люкс, вищий, перший.

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

Облік придбання сировини та товарів і виробництва готової продукції

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

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

При надходженні продуктів і товарів *комірник повинен їх оприбуткувати* належним чином, тобто як за кількістю, так і за якістю. У разі виявлення розбіжностей складається *акт приймання*. Прийняті продукти і товари обліковують у *книзі складського обліку* на основі накладних, товаротранспортних накладних. Якщо продукти харчування було придбано у населення, то документом, який слугує підставою для запису в книгу обліку матеріалів, є *акт закупки*.

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

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

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

Відповідно до класності та типу підприємства громадського харчування воно розробляє *асортимент (перелік) страв, виробів, напоїв*, які готують строго за рецептурами, наведеними у відповідних збірниках приготування їжі та напоїв. Порядок приготування продукції, крім рецептур, також регулюється санітарними правилами, які, до речі, забороняють реалізацію страв та напоїв попереднього дня приготування.

Щоденно підприємства громадського харчування планують випуск своєї продукції. Завідувач виробництва складає *план-меню*, який є планом роботи кухні підприємства на день. План-меню, що складається в одному примірнику, підписують керівник закладу громадського харчування та завідувач виробництва.

Відпуск продуктів у виробництво (на кухню) здійснюється в межах добової потреби, що відповідає планові-меню, з урахуванням залишків на кухні. Продукти при цьому передаються з підзвіту комірника у підзвіт завідувача виробництва.

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

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

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

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

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

У реєстрах бухгалтерського обліку операції з надходження продуктів і відпуску їх на виробництво відображаються таким чином (табл. 5.1).

Таблиця 5.1 - Облік придбання продуктів і відпуску їх на виробництво

№	Зміст господарської операції	Назва документа	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
1	Надійшли продукти харчування від постачальників	Прибуткова накладна	2821	631	1700
2	Відображено ПДВ на одержані від постачальників продукти	Прибуткова накладна	644	631	340
3	Відображено суму податкового кредиту за ПДВ	Податкова накладна	641	644	340
4	Оплачено рахунки постачальників	Платіжне доручення	631	311	2040
5	Нараховано торгівельну націнку на товари, що надійшли (продукти харчування)	Прибуткова накладна	2821	285	2550
6	Відпущено продукти з комори на кухню	Накладна на внутрішнє переміщення	2823	2821	3400
7	Відпущено купівельні товари з комори в бар	Накладна на внутрішнє переміщення	2823	2821	3400

Облік реалізації купівельних товарів та продукції власного виробництва

Підприємства громадського харчування мають забезпечити наявність виробів, страв, напоїв, вказаних у плані-меню, преїскуранті, асортиментному переліку протягом всього робочого дня або періоду визначеного для реалізації (сніданок, обід, вечеря).

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

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

Кожна партія продукції, що реалізується поза торговим залом, повинна мати *сертифікат якості* з такими реквізитами: назва підприємства-виробника, його адреса, нормативний документ відповідно до якого така продукція виготовляється, дата виготовлення, кінцевий термін реалізації, маса одиниці розфасовки (упаковка) і ціна за одиницю продукції.

Собівартість реалізованої продукції й товарів підприємства громадського харчування визначається аналогічно, як і в торгівлі, тобто *за методом ціни продажу*.

Відповідно до П(С)БО 16 *не включається до собівартості реалізованих товарів адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати*. Ці витрати обліковуються протягом звітнього періоду на відповідних рахунках обліку витрат — 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності" й по закінченні звітнього періоду списуються безпосередньо на фінансовий результат підприємства.

Реалізація товарів і продукції власного виробництва на підприємстві-

вах громадського харчування має певну специфіку. В обліку на рахунках реалізація товарів відображається окремо від реалізації продукції власного виробництва (див. табл. 5.2).

Таблиця 5.2 - Облік реалізації товарів і продукції власного виробництва підприємствами громадського харчування за готівку

№	Зміст господарської операції	Назва документа, регістра	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
1	Одержано виручку від реалізації купівельних товарів	Z-звіт РРО	30 / операційна каса	702	3000
2	Здано виручку в касу підприємства	Прибутковий касовий ордер	30	30 / операційна каса	3000
3	Відображено податкові зобов'язання	Z-звіт РРО	702	641	500
4	Відображено собівартість реалізованих купівельних товарів	Журнал 5, р. 1, 3	902	282/3	1200
5	Списується сума торгової позики на реалізований товар	Журнал 5, р. 3	285	282/3	1800
6	Списується сума доходу на фінансовий результат	Журнал 6	702	791	2500
7	Списується собівартість на фінансовий результат	Журнал 6	791	902	1200
8	Отримано виручку від реалізації продукції власного виробництва	Z-звіт РРО	30 / операційна каса	702	1800
9	Здано виручку в касу підприємства	Прибутковий касовий ордер	30	30/операційна каса	1800
10	Відображено податкові зобов'язання	Z-звіт РРО	702	641	300
11	Відображено собівартість реалізованої продукції власного виробництва	Журнал 5, р. 1, 3	902	282/2	720
12	Списується сума торгової націнки на реалізовану продукцію власного виробництва	Журнал 5, р. 3	285	282/2	1080
13	Списується сума доходу на фінансовий результат	Журнал 6	702	791	1500
14	Списується собівартість на фінансовий результат	Журнал 6	791	902	720

Відпуск готової продукції з виробництва в реалізацію оформляється денними забірними листами, накладними, а при відпуску готової продукції стороннім організаціям — накладними на відпуск на сторону. Інформацію про обсяг реалізованих покупцям кулінарних виробів власного виробництва і

купівельних товарів за місяць накопичується в *реєстрі товарообігу*, в який щоденно заноситься загальна сума виручки від реалізації із *Z-звіту РРО*.

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

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

Особливості обліку в самостійних кондитерських цехах

Кондитерські цехи, які не входять до складу бригади кухні, в яких є окремі матеріально відповідальні особи (завідувачі, кондитери і т. ін.), і які відповідають тільки за виготовлення кондитерських виробів, ***облік сировини і готових виробів ведуть за назвами, сортами, кількістю, обліковою ціною та сумою.***

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

Свою роботу самостійні кондитерські цехи організовують, виходячи зі щоденного планового завдання з випуску продукції в натуральних вимірниках. Виходячи з наявної сировини, яка є в коморі кондитерського цеху, завідувач складає *наряд-замовлення* на виготовлення кондитерських та інших виробів, яке затверджується керівником підприємства і складається у трьох примірниках (для завідувача з метою виконання замовлення, у бухгалтерії — два примірники для контролю й нарахування заробітної плати).

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

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

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

Відпуск виробів із цеху безпосередньо бару, магазину, у роздрібну торгівлю, міняючи комору або експедицію, забороняється.

Здача готових виробів у комору кондитерського цеху відображається в спеціальній формі *наряду-замовлення*, а також можна застосувати денні забірні листи або накладні. При здачі й прийнятті виробів проводиться їх перевірка щодо кількості, ваги, якості оформлення.

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

У бухгалтерії підприємства **облік виробництва кондитерських виробів здійснюється на субрахунку 282 "Товари в торгівлі"**, до якого відкривають субрахунок другого порядку 2824 "Кондитерський цех". Господарські операції з обліку відпуску сировини, виготовлення продукції і її реалізації в самостійних кондитерських цехах відображаються таким чином (табл. 5.3).

Таблиця 5.3 - Облік господарських операцій у самостійних кондитерських цехах

№	Зміст господарської операції	Назва документа, регістру	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
1	Відпущено сировину з комори в цех	Наряд-замовлення, накладна	2824	2821	2000
2	Передано готові кондитерські вироби в експедицію (поза закупівельною вартістю)	Накладна	2821	2824	2000
3	Нараховано торгову націнку на вартість кондитерських виробів, що надійшли	Накладна	2821	285	1000
4	Відпущено кондитерські вироби в бар	Накладна	2823	2821	3000
5	Реалізовано кондитерські вироби покупцям	Звіт РРО	30 / операційна каса	702	3000
6	Списується сума податкового зобов'язання з ПДВ у частині реалізованих товарів	Звіт РРО	702	641	500
7	Списується собівартість реалізованих кондитерських виробів	Журнал 5, р. 1, 3	902	2823	2000
8	Списується сума торгової націнки за реалізованими кондитерськими виробами	Журнал 5, р. 3	285	2823	1000

№	Зміст господарської операції	Назва документа, регістру	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Дебет	Кредит	
9	Списується сума доходу на фінансовий результат	Журнал 6	702	791	2500
10	Списується собівартість реалізованих кондитерських виробів на фінансовий результат	Журнал 6	791	902	2000

Облік витрат обігу на підприємствах громадського харчування

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

Облік витрат обігу, як і на підприємствах торгівлі, здійснюється на рахунках класу 9 "Витрати діяльності". Для їх обліку застосовують розділ 1 Журналу 5 і Журналу 5А, в яких ведеться облік витрат обігу, а для *обліку результатів діяльності* — Журнал 6. Розглянемо облік основних операцій, пов'язаних з витратами обігу на підприємствах громадського харчування (табл. 5.4).

Таблиця 5.4 - Облік витрат обігу на підприємствах громадського харчування

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована заробітна плата працівникам кухні	93	66
2	Проведені нарахування на соціальні заходи від суми заробітної плати, нарахованої працівникам кухні	93	65
3	Нарахована амортизація за основними засобами, зайнятими на виробництві кулінарної продукції	93	13
4	Нарахована заробітна плата адміністративно-управлінському персоналові	92	66
5	Проведені нарахування на соціальні заходи від суми зарплати, нарахованої адміністративно-управлінському персоналу	92	65

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
6	Нарахована амортизація за основними засобами та іншими необоротними матеріальними активами загальногосподарського призначення	92	13
7	Нарахований збір на розвиток виноградарства, садівництва, бджільництва	92	64
8	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом продукції (офіціанти, бармени та ін.)	93	66
9	Здійснені нарахування на соціальні заходи від суми зарплати, нарахованої працівникам, зайнятим збутом продукції	93	65
10	Нарахована амортизація за основними засобами, що забезпечують збут продукції	93	13
11	Списуються витрати на упаковку продукції	93	20
12	Списуються інші витрати операційної діяльності	94	68
13	Нараховані відсотки за кредит	95	68
14	Списуються витрати на фінансовий результат	791	92, 93, 94, 95

Тема 6. Особливості обліку діяльності будівельних підприємств

Особливості будівельного виробництва та їхній вплив на організацію обліку

У навчальній дисципліні "Фінансовий облік" у розділі "Облік необоротних активів" розглядається порядок обліку будівництва і придбання основних засобів та інших необоротних активів у замовника (забудовника) при підрядному та господарському способах будівництва. Зокрема висвітлюється порядок первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат забудовника на придбання та створення основних засобів, які характеризуються як капітальні інвестиції і відображаються за дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції", субрахунку 151 "Капітальне будівництво", у Журналі 4, розділ II "Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів".

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

Капітальне будівництво як механізм проведених капітальних інвести-

цій, є однією з провідних галузей економіки України. Капітальне будівництво може бути *державним і приватним*.

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

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

До початку будівництва об'єкта необхідно завершити розробку *проектно-кошторисної документації* та вирішити питання щодо організації робіт (господарським чи підрядним способом).

До складу проектно-кошторисної документації входять такі документи:

- а) проектне завдання;
- б) зведений кошторисно-фінансовий рахунок;
- в) 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 таким чином визначають кошторис на його вартість.

Кошторисна вартість об'єктів капітального будівництва визначається на підставі кошторисних норм на будівельно-монтажні роботи, цін і

тарифів на матеріали, воду, енергію, витрат на оплату праці та інших витрат будівельного виробництва.

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

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

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

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

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

Організаційно-технічною особливістю будівництва є наявність безцевої структури, тому загальновиробничі витрати обліковують як накладні на одному рахунку. На цьому ж рахунку обліковують витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів. Враховуючи те, що витрати з експлуатації

будівельних машин і механізмів мають у затратах будівництва значну частку і відрізняються від загальновиробничих витрат, рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" у будівництві поділяється на два субрахунки:

- 911 "Загальновиробничі (загальнодільничні) витрати";
- 912 "Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів".

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

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

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

Методично-організаційною основою для здійснення обліку в підрядних будівельних організаціях є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", П(С)БО 18 "Будівельні контракти", П(С)БО 16 "Витрати", Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт та інші законодавчі та нормативні документи.

Згідно з П(С)БО 18 "Будівельні контракти" розрізняють два види контрактів, за якими може бути організований бухгалтерський облік:

— **контракт з фіксованою ціною** — договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що випускатиметься на об'єкті будівництва;

— **контракти за ціною "витрати плюс"** — договір про будівництво,

який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини).

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 виконання, порівнюються з доходами і відображаються у звіті про результати виконаної роботи. При *методі виконання контракту* витрати й одержані авансові надходження від замовників нагромаджуються в процесі виконання контракту, але дохід не показується доти, доки роботи за контрактом не завершені.

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

Планування й облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт здійснюється за договорами (контрактами) на спорудження об'єкта (виконання робіт, надання послуг) по будівельній організації та структурних підрозділах, а об'єктом обліку може бути будівництво одного чи кількох об'єктів або виконання окремих видів робіт за одним проектом. Якщо за договором (контрактом) передбачається будівництво декількох об'єктів за різними проектами, то необхідно організувати відокремлений облік за кожним об'єктом.

Планування й облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт здійснюються за кожним структурним підрозділом будівельної організації.

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 апарату управління будівельної організації у виробничу собівартість не включаються, а є витратами періоду, які зменшують загальний фінансовий результат діяльності.

Облік задачі (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 про будівництво)**, який може бути складений у вигляді контракту звичайного підряду і контракту підряду на капітальне будівництво. Як правило, **звичайним контрактом підряду** оформляється виконання різного роду ремонтних, монтажних та інших подібних робіт, переважно за рахунок матеріалів замовника. За цим контрактом замовник зобов'язується прийняти та оплатити виконану підрядником роботу.

За контрактом підряду на капітальне будівництво оформляється, як правило, виконання всього комплексу будівельно-монтажних робіт "під ключ". За цим договором підрядник повинен в установлений 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"**. При цьому в контракті обумовлюються способи розрахунків за виконані роботи, які можуть бути проведені повністю за весь об'єкт або частково шляхом проміжних платежів за окремі етапи, комплекси, конструктивні елементи, окремі види робіт і послуг тощо. Але проміжні розрахунки не повинні перевищувати 95% загальної суми укладеного будівельного контракту. У контракті може бути передбачено внесення замовником авансу в розмірі не більше 30% від вартості річного обсягу підрядних робіт. У всіх випадках кінцеві розрахунки мають бути здійснені у двотижневий термін після підписання за актом приймання об'єкта.

Згідно з наказом Державного комітету статистики України та Державного комітету будівництва та архітектури України від 21 червня 2002 р. № 237/5 "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві" виконання підрядних робіт має оформлюватися такими документами: № КБ-2в "Акт приймання виконаних підрядних робіт"; № КБ-3 "Довідка про вартість

виконаних підрядних робіт". *Акт про приймання виконаних підрядних робіт за формою М КБ-2в* поширюється на будівельні підприємства та будівельні структурні підрозділи усіх видів економічної діяльності і незалежно від форм власності, що виконують будівельні та монтажні роботи, роботи з капітального та поточного ремонту будівель і споруд та інші підрядні роботи із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ та організацій державної форми власності, а *Довідка про вартість виконаних підрядних робіт за формою № КБ-3* — на усі будівельні підприємства та будівельні структурні підрозділи підприємств усіх видів економічної діяльності незалежно від форм власності, що виконують будівельні та монтажні роботи, роботи з капітального та поточного ремонту будівель і споруд та інші підрядні роботи за рахунок усіх джерел фінансування.

Облік розрахунків у підрядника за виконані підрядні роботи та здані будівельні об'єкти здійснюється на синтетичному рахунку 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками". За дебетом цього рахунку відображають контрактну вартість підрядних робіт або об'єкта згідно з умовами контракту за фіксованою ціною або контракту за ціною "витрати плюс", включаючи ПДВ, та кредитом рахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг". Одержання авансів від замовників або оплата окремих етапів робіт, конструктивних елементів чи комплексів згідно з умовами контракту відображається записом за дебетом рахунку 311 "Поточні рахунки в національній валюті" і кредитом рахунку 681 "Розрахунки за авансами одержаними". Зарахування раніше одержаного авансу відображається таким записом: дебет рахунку 681 і кредит рахунку 36. Нарахування ПДВ відображається записом: дебет рахунку 703 та кредит рахунку 643 "Податкові зобов'язання".

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 рахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт та послуг" та кредитом рахунку 23 "Виробництво".

Закриття рахунків доходів і витрат від здачі (реалізації) підрядних робіт (об'єктів) та їхньої собівартості відображається на рахунках бухгалтерського обліку так. Закриття рахунку доходів від реалізації робіт і послуг записом — дебет рахунку 791 "Результат основної діяльності" і кредит рахунку 903 "Собівартість реалізованих робіт та послуг", а закриття рахунку доходів записом — дебет рахунку 703 і кредит рахунку 791. Таким чином, на рахунку 791 шляхом порівняння кредитових і дебетових оборотів визначається **фінансовий результат від реалізації підрядних робіт (об'єктів)**, тобто при перевищенні кредитового обороту над дебетовим буде отримано прибуток, а при перевищенні дебетового обороту над кредитовим — збиток.

Облік будівельних контрактів згідно П(С)БО

Характер діяльності, здійснюваної підрядниками в межах будівельних контрактів, має певні особливості, а саме: період, у якому починається діяльність за контрактом, і період, коли завершується діяльність за контрактом, є різними звітними періодами. У зв'язку з цим основним питанням у бухгалтерському обліку будівельних контрактів є розподіл доходів від контракту і витрат за контрактом на звітні періоди, протягом яких виконувалися будівельні роботи.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, і її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 "Будівельні контракти", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 1 і зареєстроване в Міністерстві юстиції України від 21.05.2001 р. під № 433/5624.

Норми П(С)БО 18 "Будівельні контракти" не суперечать нормам МСБУ И "Будівельні контракти", переглянутого в 1993 р.

Слід зазначити, що норми П(С)БО 18 "Будівельні контракти" застосовуються для відображення коротко- і довгострокових будівельних контрактів у фінансових звітах підрядників — юридичних осіб, що укладають будівельні контракти, виконують передбачені ними роботи і передають їх замовникам.

Класифікація будівельних контрактів

Підрядники здійснюють діяльність у межах будівельних контрактів. Відповідно до П(С)БО 18 **будівельний контракт** — договір про будівництво, що включає:

- спорудження нового об'єкта;
- реконструкцію об'єкта;
- розширення об'єкта;
- добудування об'єкта;
- реставрацію об'єкта;
- ремонт об'єкта;
- виконання монтажних робіт.

Об'єкт будівництва — сукупність будинків і споруд чи окремі будинки і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

У залежності від формування ціни будівельні контракти укладаються кількома способами. П(С)БО 18 серед будівельних контрактів виділяє:

- 1) *контракт із фіксованою ціною*;
- 2) *контракт за ціною "витрати плюс"*.

Контракт із фіксованою ціною — договір про будівництво, що передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом чи фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, що буде випускатися на об'єкті будівництва. По таких контрактах підрядник може визначити з достовірною точністю доход від контракту, витрати за контрактом і, отже, кінцевий фінансовий результат — прибуток чи збиток.

Контракт за ціною "витрати плюс" — договір про будівництво, що передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту і узгодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат чи фіксованої величини). По таких контрактах підрядник звичайно може достовірно вимірювати очікуваний прибуток, хоча суми доходів і витрат за контрактом можуть бути невизначеними.

На практиці розрізняють два типи контрактів за ціною "витрати плюс":

контракт "витрати без винагороди" — підряднику відшкодовуються припустимі чи іншим способом визначені витрати без забезпечення винагороди. Однак відсоток додається на підставі понесених витрат;

контракт "витрати плюс винагорода" — підряднику відшкодовуються витрати плюс передбачена винагорода. Ціна контракту цього типу визначається як сума відшкодованих витрат і винагорода. Винагорода є маржинальним прибутком (дохід мінус прямі витрати), заробленим від контракту.

Існує кілька можливих варіантів контрактів, що укладаються на підставі контракту "витрати плюс винагорода". Серед них:

контракт "витрати плюс фіксована винагорода" — винагородою є фіксована грошова сума;

контракт "витрати плюс премія" — заохочувальні виплати, передбачені для підрядника, розраховуються на основі своєчасності виконання проекту чи відповідно до завершення бюджету;

контракт "витрати плюс відсоток винагороди" — змінні бонусні платежі додаються до основного платежу підряднику на підставі визначених критеріїв.

Деякі будівельні контракти можуть містити характеристики як контрактів з фіксованою ціною, так і контрактів за ціною "витрати плюс". Прикладом може бути контракт "витрати плюс" з погодженою максимальною ціною. Такі контракти є контрактами з комбінованою ціною.

Відмінності між різними типами контрактів є важливими і враховуються при визначенні очікуваного результату контракту.

Класифікація будівельних контрактів за змістом діяльності і способами формування ціни показана на рис. 6.1.

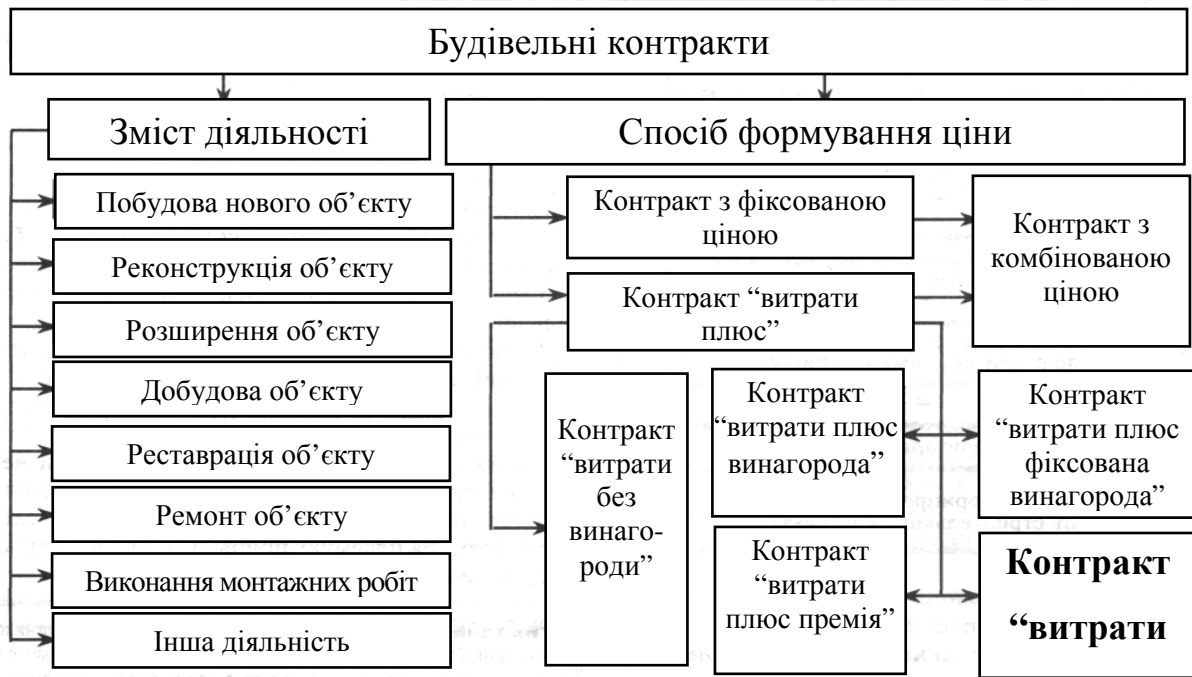


Рис. 6.1. Класифікація будівельних контрактів

Оцінка доходу від будівельного контракту

Основним елементом доходу від контракту є ціна, передбачена будівельним контрактом. Крім зазначеної суми дохід від будівельного контракту включає:

- відхилення від ціни за будівельним контрактом;
- претензію за будівельним контрактом;
- заохочувальні виплати за будівельним контрактом у такій мірі, у якій вони можуть привести до одержання економічних вигод і якщо їх можна достовірно вимірювати.

Формування доходу від будівельного контракту приведенне на рис. 6.2.

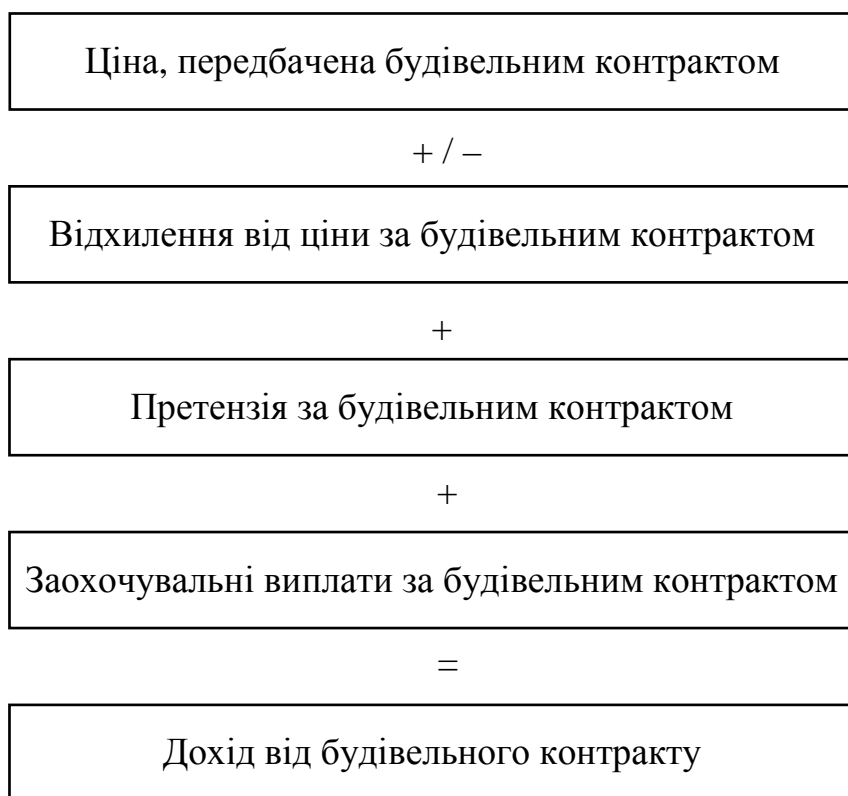


Рис. 6.2. Формування доходу від будівельного контракту

Відхилення від ціни за будівельним контрактом — зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і термінів виконання будівельного контракту. Вони можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником. Відхилення від ціни за будівельним контрактом включають зміни в специфікаціях чи проектах, методах чи способах виконання, засобах обслуговування, в устаткуванні, матеріалах, будівельному майданчику і періоді завершення.

На момент виникнення відхилень вартість їх не оцінена. Ця обставина пояснюється тим, що спочатку визначаються зміни, а коректування ціни контракту узгоджується пізніше. Відхилення від ціни включається в дохід тільки тоді, коли існують імовірність одержання економічних вигод, пов'язаних з відхиленнями, і можливість їх достовірно оцінити.

Претензія за будівельним контрактом — сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту. На відміну від відхилень, претензії пов'язані з

додатковими сумами, що підрядник прагне одержати як компенсацію за витрати, не включені в первісну ціну контракту.

Претензія може бути ініційована підрядником через затримки, викликані замовником; помилки, допущені замовником у специфікації чи при проектуванні; через інші заперечення за контрактом. Як результат, вони ведуть до збільшення витрат, не передбачених у ціні контракту.

Вимір розміру доходу, що виникає внаслідок претензій, характеризується високим ступенем невизначеності і часто залежить від результатів переговорів.

Доход від претензії буде записаний лише тоді, коли переговори між підрядником і замовником чи іншою стороною досягнуть визначеного етапу для ймовірного розгляду і прийняття замовником суми претензії і ця сума, що ймовірно буде визнана замовником, може бути достовірно оцінена.

Здійснення такої оцінки потребує від будівельної організації відповідного досвіду.

Слід зазначити, що важливим для визначення претензій є те, що проміжок часу погашення останніх може бути невизначеним. При цьому додатково понесені витрати повинні включатися в ціну контракту. Претензії невизначеного проміжку часу виключаються з доходів від контракту, а приєднані витрати зменшують очікуваний прибуток чи збільшують очікуваний збиток за контрактом.

Примітка. У цілому витрати, понесені підрядником і пов'язані з відхиленням від ціни за будівельним контрактом і претензіями, враховуються як витрати контракту.

Якщо критерії визнання доходу не задовольняються, витрати контракту відносяться до періоду, у якому вони понесені, і не визнаються як актив до визнання доходу. Якщо критерії визнання доходу дотримані, то і витрати, і доход, зв'язані з відхиленнями чи претензіями, визнаються відповідно до параграфа стандарту, відповідно до якого доход і витрати за контрактом варто визнавати, відповідно, як доход і витрати з урахуванням ступеня

завершеності робіт за контрактом на дату балансу. Як результат такого підходу — визнання прибутку від відхилення чи претензії.

Заохочувальні виплати за будівельним контрактом — додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту. Наприклад, будівельна організація може одержати право на заохочувальні виплати, якщо завершить роботи з контракту достроково.

Заохочувальні виплати можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником. Ці платежі включаються в дохід від будівельного контракту лише тоді, коли контракт знаходиться на досить просунутій стадії виконання й існує імовірність, що визначені стандарти виконання робіт будуть дотримані чи перевищені, а сума заохочувальних виплат може бути достовірно вимірювана.

Дохід за будівельним контрактом вимірюється по справедливій вартості активів компенсації, що вже отримані чи підлягають одержанню. У більшості випадків активами виступають кошти чи грошові еквіваленти, і, відповідно, сума доходу може бути легко вимірювана. На практиці вимір доходу від контракту підпадає під вплив різних факторів невизначеності, що залежать від результатів майбутніх подій. Оцінки часто вимагають перегляду в залежності від того, як відбуваються події і зважаються фактори невизначеності. Таким чином, сума доходу від контракту може бути невідома до завершення контракту. Наприклад, підрядник і замовник можуть погодити чи відхилення претензії, що збільшують чи зменшують дохід від контракту в період, що настає за періодом початкового висновку контракту. Однак це не перешкодить підприємству здійснити достовірну оцінку доходу періодів незавершеного контракту.

Відповідно до П(С)БО 18 "Будівельні контракти" оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у випадку:

- узгодження з замовником відхилень і/чи претензій, що змінюють ціну будівельного контракту в періоди після його укладення;
- зміни погодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною при наявності умов, що передбачають його зміни.

Для обліку доходів від будівельного контракту Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено субрахунок 703 "Доход від реалізації робіт і послуг".

Оцінка витрат за будівельним контрактом

Відповідно до П(С)БО 18 "Будівельні контракти" витрати по будівельному контрактуй розглядаються за двома ознаками (рис. 6.3):



Рис. 6.3. Класифікація витрат за будівельним контрактом — формування виробничої собівартості; — періоди виконання будівельного контракту.

За ознакою формування виробничої собівартості *витрати за будівельним контрактом* (собівартість робіт з будівельного контракту) включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням контракту;
- загальновиробничі витрати. Формування витрат за будівельним контрактом представлено на рис. 6.4.

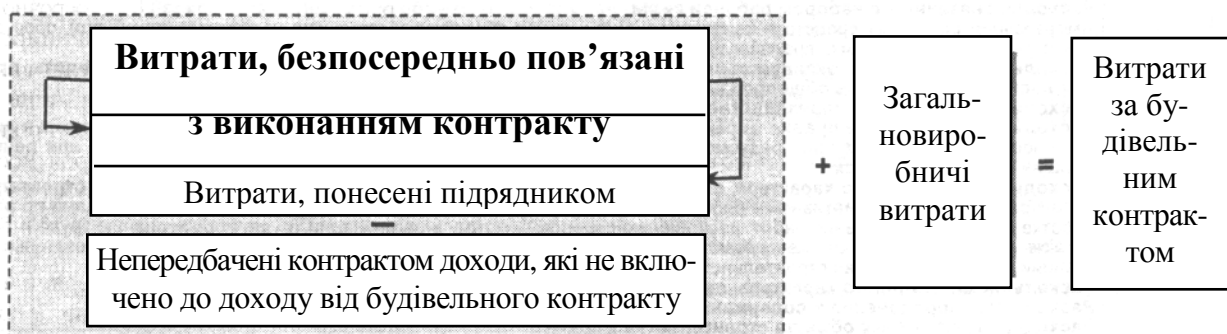


Рис. 6.4. Формування витрат за будівельним контрактом за ознакою виробничої собівартості

До складу *витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, включаються:*

- прями матеріальні витрати;
- прями витрати на оплату праці;
- інші прями витрати (у тому числі *вартість робіт, виконаних субпідрядниками*).

Витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням контракту, можуть бути зменшені випадковим доходом, якщо такий доход не включений у доход від контракту.

Наприклад, витрати на матеріали, використані в будівництві, можуть бути зменшені на суму доходу від продажу надлишку матеріалів; витрати на амортизацію основних засобів, використаних для виконання контракту, зменшені на суму доходу від реалізації основних засобів наприкінці контракту.

При розгляді витрат за будівельним контрактом слід окремо зупинитися на розгляді витрат на субпідрядника. Ці витрати виникають тоді, коли підрядник не в змозі здійснити всі аспекти будівельного проекту і змушений найняти субпідрядника. Сума рахунка до підрядника за роботи, виконані субпідрядником, повинна включатися у витрати за контрактом. Ця сума прямо відслідковується по проекті і відображається аналогічно витратам на прями матеріали і пряму заробітну плату.

До складу *загальновиробничих витрат* включаються передбачені П(С)БО 16 "Витрати":

- витрати на керування;
- витрати на організацію;
- витрати на обслуговування будівельного виробництва.

Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами будівництва з урахуванням специфіки виконуваних робіт пропорційно систематичним і раціональним факторам, що послідовно застосовуються до усіх витрат з подібними характеристиками. Прикладами таких факторів можуть бути:

прямі витрати; обсяг робіт; пряма заробітна плата; час, відпрацьований будівельними машинами і механізмами, обсяги доходу і т. п.

Розглянемо приклад розподілу загальноновиробничих витрат.

Приклад 1. Будівельний підрядник вніс річний платіж у сумі 300 000 грн., ПДВ — 60 000 грн., за оренду приміщення офісу, а також додатково сплатив 400 000 грн., ПДВ — 80 000 грн. — сукупний річний платіж за комунальні послуги і утримання приміщення офісу, що займає група інженерів і архітекторів і їх керівництво. Будівельний підрядник використовує її як діючу групу гарантії якості, що оглядає всі початі підрядником контракти.

Оскільки група відповідає за гарантію якості щодо всіх контрактів безпосередньо на місці, її робота за характером не може розглядатися як така, що безпосередньо стосується будь-якого конкретного контракту, тому що контролює всю будівельну діяльність.

Відповідно до П(С)БО18 "Будівельні контракти" підрядник буде розподіляти орендну плату, витрати на утримання приміщення офісу відповідно до систематичної і раціональної бази розподілу, що буде застосовуватися послідовно до обох типів витрат (оскільки вони мають подібні характеристики). Незважаючи на те, що факторів розподілу цих будівельних загальноновиробничих витрат може бути багато (наприклад, сума доходу від контракту, витрати контракту і робочі години, використані в кожному контракті, і т. п.), найбільш раціональною базою розподілу є дохід від контракту. Крім того, оскільки обидва види витрат подібні за характером, розподіл їх на підставі суми доходу від контракту, створеної кожним будівельним контрактом, також буде задовольняти критерії послідовності.

Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відбиваються в складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати, що не можуть бути розподілені на контракти і віднесені до контрактної діяльності; витрати на зміст (амортизація, охорона і т. п.) незадіяних будівельних машин,

механізмів і інших необоротних активів, що не використовуються при виконанні будівельного контракту.

По періодах виконання будівельних робіт з дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту у **витрати за будівельним контрактом** включаються:

- витрати, понесені на звітну дату;
- попередньо оцінені витрати до завершення робіт.

Витрати, понесені на звітну дату, включають:

- витрати на укладення контракту;
- витрати, понесені після укладення контракту.

Витрати до укладення контракту — це витрати, безпосередньо пов'язані з будівельним контрактом і понесені в забезпечення контракту. До таких витрат відносяться:

- витрати на проектування;
- витрати на вивчення нових процесів;
- витрати на укладення контракту;
- інші витрати, що очікуються і будуть відшкодовані у випадку підписання контракту.

Витрати, понесені підрядником при укладенні будівельного контракту, включаються у витрати за будівельним контрактом, якщо існують імовірність його підписання і вірогідність оцінки цих витрат.

Витрати, понесені при укладенні будівельного контракту, що не підписаний до дати балансу, визнаються витратами звітного періоду без включення у витрати по цьому будівельному контракті в наступних звітних періодах.

Витрати за контрактом, понесені після підписання контракту — це витрати, понесені до завершення проекту, капіталізовані (накопичені) на *субрахунку 231 "Будівельні контракти" рахунка 23 "Виробництво"*.

Попередньо оцінені витрати до завершення будівельного контракту — це попереджувальні витрати, необхідні для завершення проекту у визначений час. Вони будуть включати ті ж елементи, що і первісні загальні

попередньо оцінені витрати контракту і базуватися на цінах, розрахованих під впливом понесених витрат. Останні оцінки будуть використані для визначення незавершених робіт щодо завершених.

І хоча П(С)БО 18 "Будівельні контракти" не дає окремих указівок щодо здійснення оцінки витрат до завершення, практичне керівництво може бути підібране з інших стандартів обліку.

Витрати за контрактом можуть коректуватися на суму компенсаційних платежів.

Компенсаційні платежі — це рахунка за понесені витрати чи виконані роботи, що за умовами контракту повинні здійснюватися іншим учасником. Ці платежі часто обговорюються учасниками контракту.

Розглянемо застосування компенсаційних платежів при виконанні будівельних контрактів на прикладі.

Приклад 2. За умовами контракту встановлено, що субпідрядник знесе будинок і підготує землю для будівництва. Однак підрядник/продавець сам очистив будівельний майданчик за наказом почати будівництво. Підрядник очікує відшкодування від субпідрядника за витрати по очищенню площадки у формі компенсаційного платежу.

Підрядник буде трактувати компенсаційний платіж як отриманий від субпідрядника і зменшить витрати за контрактом на отриману суму. Якщо субпідрядник буде заперечувати з приводу компенсаційного платежу, витрати стануть претензією. Претензія буде записана як додатковий доход від контракту, якщо будуть задовольнятися відповідні вимоги, визначені до претензії в П(С)БО 18 "Будівельні контракти".

Субпідрядник буде записувати платіж як такий, що підлягає оплаті і як додаткові витрати за контрактом у випадку імовірності, що сума буде сплачена. Якщо ж сума чи дія зобов'язання є предметом суперечок, то субпідрядник буде розглядати можливий результат у порядку визначення належного відображення в обліку.

У ході виконання будівельного контракту підрядник може понести витрати за контрактом, віднесені до майбутньої діяльності за контрактом (рис. 6.5). Такі витрати контракту визнаються як актив за умови імовірності їхнього відшкодування. Ці витрати будуть складати суму дебіторської заборгованості, що замовник може сплатити, і класифікуються як незавершені роботи з контракту.

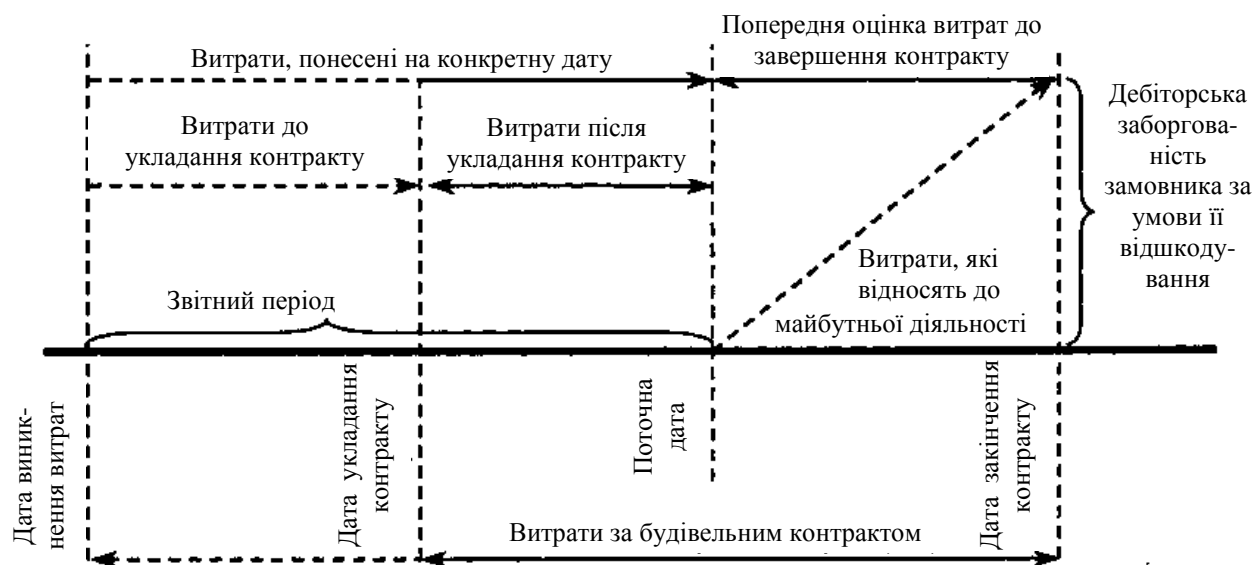


Рис. 6.5. Витрати за будівельним контрактом по періодах виконання робіт

Облік витрат за будівельним контрактом аналогічний обліку запасів. Витрати, необхідні для підготовки активу для продажу відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, відбиваються по дебету *рахунка 23 "Виробництво"*, що відповідає субрахунок (наприклад, 231 "Будівельні контракти") як понесені витрати. Рахунок 23 "Виробництво" буде включати обидва типи витрат: прямі і непрямі, але не буде включати адміністративні витрати і витрати на збут, оскільки їх не можна ідентифікувати з конкретним контрактом.

Зміни оцінки доходу і витрат за будівельним контрактом чи зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відбиваються як зміна облікової оцінки відповідно до П(С)БО 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах".

Визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту

Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу. Визнання доходів і витрат з урахуванням ступеня завершеності будівельного контракту називають методом поетапного виконання робіт.

У світовій практиці передбачені два методи обліку доходів, витрат і фінансових результатів по будівельних контрактах: метод укладеного контракту (completed contract method) і метод поетапного виконання робіт (percentage-of-completion method).

Метод укладеного контракту передбачає, що облік доходів, витрат і фінансових результатів здійснюється на кінець виконання контракту.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 18 "Доход" і 11 "Будівельні контракти" допускають використання лише одного з них, а саме: методу поетапного виконання робіт.

Метод поетапного виконання робіт базується на концепції (в економічному розумінні), що розглядає виконання робіт за контрактом як фактично безперервний продаж (з передачею прав власності), що здійснюється у формі незавершених робіт.

Для визначення кінцевого фінансового результату доходи від будівельного контракту зіставляють з витратами за контрактом, понесеними в процесі досягнення визначеного етапу завершення.

Результатом будівельного контракту може бути прибуток чи збиток.

Прибуток — це сума очікуваного перевищення загальної суми доходу від контракту над сумою загальних витрат контракту.

Збиток — сума очікуваного перевищення загальних витрат контракту над загальною сумою доходу контракту. Слід зазначити, що якщо на дату балансу існує імовірність одержання збитку за будівельним контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду. Результатом зіставлення є відображення в звітах доходу, витрат і прибутку, який можна віднести на завершену частину робіт.

Метод поетапного виконання робіт застосовується на кумулятивній основі в кожному обліковому періоді до поточних оцінок доходу і витрат контракту. Тому накопичені дохід від контракту, витрати і прибуток, що визначаються на кінець періоду, вимірюються на підставі релевантного вимірювання незавершених робіт щодо завершених. Від цих накопичених підсумків віднімаються відповідні суми, записані на початок періоду. Суми різниць, що залишаються, записують у поточному періоді.

Метод поетапного виконання робіт застосовується лише тоді, коли кінцевий результат будівельного контракту можна вірогідно оцінити. Вірогідність оцінки залежить від виду будівельного контракту. Якщо це контракт із фіксованою ціною, його кінцевий результат можна оцінити з високим ступенем вірогідності у випадку виконання всіх умов, представлених на рис. 6.6.

При визначенні вірогідності оцінки контрактів з фіксованою ціною виникають певні труднощі, пов'язані з загальними витратами за контрактом.

Для визначення кінцевого фінансового результату контракту з фіксованою ціною необхідні наступні умови:

— підприємство повинне бути здатним вірогідно оцінити результат (прибуток чи збиток) контракту, здійснивши оцінку загального доходу від контракту і витрат до завершення контракту;

— у порядку використання методу поетапного виконання робіт повинна бути імовірність, що економічні вигоди, пов'язані з контрактом, надійдуть на підприємство;

— підприємство повинне бути здатним оцінити ступінь завершеності робіт з контракту. У порядку вимірювання достовірної оцінки витрат, понесених на звітну дату, підприємство повинне мати систему обліку витрат, що дасть можливість визначити і вимірювати витрати, віднесені до контракту.

Якщо будівельний контракт із ціною "витрати плюс", то кінцевий результат такого контракту можна вірогідно оцінити за умови виконання всіх умов, наведених на рис. 6.6.

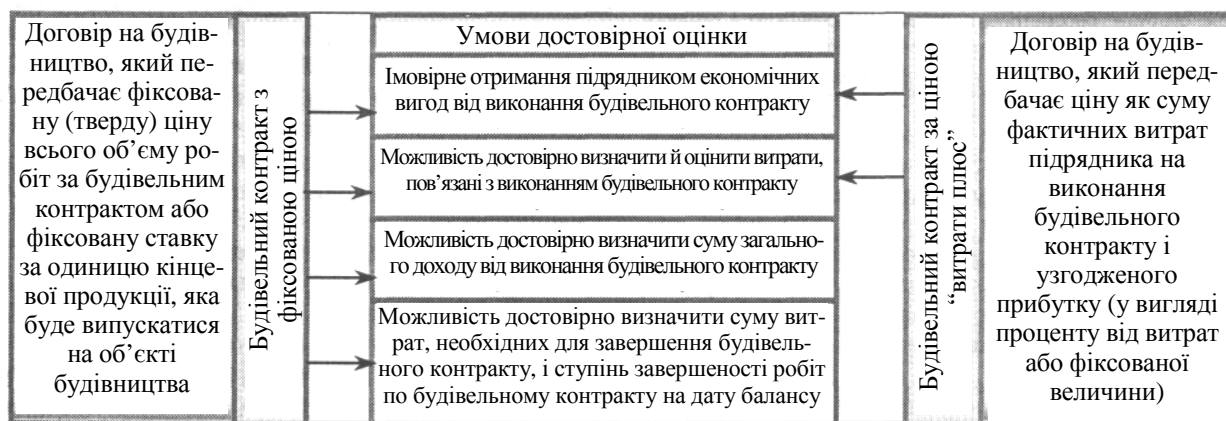


Рис. 6.6. Умови достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом

На відміну від контракту з фіксованою ціною, сума доходу, визначеного за контрактом "витрати плюс" є невідомою, але такою, котру можна розрахувати, базуючись на положеннях контракту і попередньої оцінки витрат за контрактом.

Тому труднощі, що виникають при визначенні достовірної оцінки таких контрактів, пов'язані з відшкодуванням витрат за контрактом, а отже, і сумою доходу від контракту.

Так, якщо прибуток визначений у вигляді фіксованого відсотка від витрат і усі витрати відшкодовуються, підприємство здатне оцінити прибуток по завершених роботах на звітну дату, навіть якщо сума загального прибутку буде невизначеною. Однак більшість контрактів "витрати плюс" мають максимальну погоджену ціну, що встановлює верхню межу для доходу. У таких випадках існує ризик, що результатом контракту може бути збиток. Для таких контрактів підрядник вимагає оцінки загальних витрат за контрактом, що відшкодовуються, для здійснення оцінки результату контракту. Здійснення такої оцінки можливе при застосуванні методу поетапного виконання робіт і існуванні імовірності, що підрядник одержить економічні вигоди.

Таким чином, якщо підприємство бере контракт "витрати плюс" з метою здійснення достовірної оцінки результату контракту, воно повинне бути здатним визначити витрати за контрактом, віднесені до нього, незалежно від того, чи підлягають вони відшкодуванню, і оцінити витрати до завершення контракту.

Кінцевий результат будівельного контракту можна вірогідно оцінити, якщо існує імовірність, що підприємство одержить економічні вигоди, пов'язані з контрактом. Імовірність одержання економічної вигоди буде відсутньою за такими контрактами:

— які не цілком мають юридичну чинність, тобто їхня дія викликає серйозні сумніви;

— завершення яких залежить від незавершеного судового розгляду чи законодавчих актів;

— таких, що стосуються власності, що, імовірно, буде конфіскована чи експропрійована;

— за якими замовник не в змозі виконати свої зобов'язання;

— за якими підрядник не в змозі завершити роботи чи не може виконати інші свої зобов'язання за контрактом.

Тема 7. Особливості обліку діяльності автотранспортних підприємств

Особливості діяльності автотранспортних підприємств та їхній вплив на організацію обліку

Автомобільний транспорт є однією зі складових транспортної системи України. Виконуючи майже 80 % обсягу вантажних перевезень економіки країни і більше ніж 90 % пасажирських перевезень, автомобільний транспорт є також учасником процесу діяльності всіх інших видів транспорту (залізничного, морського, річкового, повітряного), тому що доставляє вантажі та пасажирів до пунктів відправлення (залізничних станцій, морських та річкових портів, аеропортів) і вивозить вантажі та пасажирів із пунктів призначення.

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

Виробнича діяльність підприємств автомобільного транспорту загального користування різноманітна. Вони виконують основний обсяг

перевезень на внутрішньоміських, внутрішньообласних, міжміських та міжнародних магістралях.

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

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

Автомобільний транспорт України як державного, так і приватного сектору, поділяється на вантажний, пасажирський та транспортно-експедиційний. Звідси й автоперевезення поділяють на *вантажні* та *пасажирські*.

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

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

Подорожній лист видається водієві щоденно перед виїздом з гаражу. Після закінчення роботи (робочого дня) водій повертає його диспетчерові. У

частині виробничого завдання записи в листі робить диспетчер, фактичні витрати пального вказує водій, а всі інші дані про виконану роботу та техніко-економічні показники заповнюються працівниками відповідних відділів АТП та замовником.

*При відрядній оплаті застосовують щоденні листи, а при погодинній — також щоденні або місячні листи. Бухгалтерія видає подорожні листи працівникам відділу експлуатації підзвіт і списує у видаток згідно з реєстрами, складеними за даними **журналу 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.*

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 щодо підвищення технічної готовності парку автомобілів.

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

На основі замовлень на перевезення вантажів, подорожніх листів, товаротранспортних накладних та інших документів, що підтверджують виконання роботи замовником (клієнтом), бухгалтерія АТП або відділ експлуатації виписують *рахунки на оплату перевезень*. У разі зриву перевезень з вини клієнта водієм складається *акт про невиконання замовлення*. Облік фактично виконаних обсягів перевезень вантажів згідно з контрактами та договорами ведеться в *картці виконання договорів та контрактів на перевезення вантажів*. Картка відкривається АТП на кожного клієнта, з яким укладено договір або контракт. Облік у картках ведеться щомісячно.

Пасажирський автотранспорт теж організаційно формується в АТП або приватній фірмі. Кожному автобусному АТП затверджується *маршрутна*

схема. Облікові та аналізу підлягають такі *показники роботи автобусів*: протяжність траси (маршруту); нульовий пробіг; швидкість сполучення; час на виконання одного рейсу; час перебування автобуса на лінії; кількість рейсів за день; пробіг автобуса на маршруті.

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

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

Транспортно-експлуатаційне обслуговування включає в себе комплекс робіт, пов'язаних із підготовкою, відправленням і одержанням вантажів, а також послуги з транспортного обслуговування населення (підготовку вантажів до перевезень, організацію перевезень, навантажувально-розвантажувальні роботи, складські операції з короткотермінового зберігання вантажів, експедирування за зовнішньоторговими операціями, операції з обслуговування населення — приймання вантажів, їх пакування, доставка квитків додому тощо).

Виконання всіх цих робіт організовується на договірній основі. *Договори*, що складаються між окремими замовниками і транспортно-

експедиційним підприємством (ТЕП), зводять у єдиний пакет замовлень.

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

Прийомні пункти ТЕП, приймаючи замовлення від населення, одержують готівку й оформляють квитанції про оплату вартості транспортно-експедиційних послуг.

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

Найпоширенішою формою обліку в автотранспортних підприємствах є журнально-ордерна форма обліку. Вона застосовується здебільшого у великих автогосподарствах. У приватних автогосподарствах застосовуються спрощена та проста форми обліку із застосуванням певного набору відомостей залежно від кількості облікових операцій, а також Журналу-Головної. При цьому широко застосовуються ПЕОМ та типові завдання з АРМБ. Нині впроваджуються нові реєстри журнально-ордерної форми обліку.

У структурних підрозділах транспортних підприємств, виділених в окремі виробничі одиниці, які належать до інших галузей народного господарства (промисловість, будівництво та ін.), облік витрат доходів здійснюється відповідно до особливостей цих галузей з урахуванням специфіки автоперевезень.

Облік перевезень вантажів

Облік документів суворої звітності

Вище було охарактеризовано первинний облік автомобільних перевезень, у тому числі перевезень вантажів.

Слід зауважити, що подорожні листи і товаротransпортні накладні, крім *міжнародної товаротransпортної накладної* (у міжнародному сполученні) — *типова форма № СМР* та подорожнього листа службового легкового автомобіля — типова форма № 3, є *документами суворої звітності*, що зумовлює певні *особливості їх обліку*:

— *обов'язки щодо їх обліку, зберігання й використання* покладаються на матеріально відповідальну особу;

— обов'язковим є ведення *журналу реєстрації виданих бланків*;

— видача бланків особі, на яку покладено обов'язки щодо реєстрації виданих і повернених подорожніх листів, товаротransпортних накладних (далі — ТТН), здійснюється за *видатковою накладною*;

— списання використаних бланків подорожніх листків, ТТН провадиться за *актом*. Аналогічні вимоги ставляться і до міжнародної ТТН (№ СМР) і подорожнього листа службового легкового автомобіля.

Розглянемо бухгалтерський *облік бланків суворої звітності*.

Згідно з П(С)БО 9 "Запаси" до запасів належать активи, що утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг.

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

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

На *рахунку 08 "Бланки суворого обліку"* згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку такі бланки відображаються за *умовною вартістю* в установленому порядку, тобто за вартістю, визначеною відповідно до вимог Інструкції № 228/25 Міністерства статистики і Міністерства транспорту України (МТУ) від 7 серпня 1996 р. (0,1 мінімального розміру заробітної плати за один бланк подорожнього листа, один комплект ТТН).

Покажемо порядок відображення надходження і вибуття бланків суворої звітності в бухгалтерському обліку із застосуванням нового Плану

рахунків у вигляді табл. 7.1.

Таблиця 7.2 - Облік бланків суворої звітності

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

Облік доходів і витрат

Відповідно до Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджених наказом Міністерства транспорту України (далі — МТУ) від 14 липня 1997 р. № 363 зі змінами і доповненнями, **підставою для проведення розрахунків за виконані послуги** є належним чином оформлені подорожні листи разом з товаротранспортними накладними, а у випадку використання автомобіля, робота якого оплачується, виходячи з часу його роботи у замовника, — тільки подорожні листи.

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

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

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

Відповідно до П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" операційною вважається основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. Таким чином, для підприємства автотранспорту *операційною буде діяльність із надання транспортних і експедиторських послуг, вантажно-розвантажувальних робіт тощо*.

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

За кредитом субрахунки 703 відображається збільшення (одержання) доходу (без зменшення на суму непрямих податків), *за дебетом* — належна до сплати до бюджету сума непрямих податків (ПДВ та інших податків, передбачених законодавством), а також списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати", субрахунок 791 "Результат основної діяльності".

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

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

Суми, що відшкодовуються автогосподарству за пробіг автомобіля

до місяця роботи і назад, обліковуються на рахунку 71, субрахунок 719 "Інші доходи від операційної діяльності". При цьому *за кредитом* субрахунків 715 і 719 відображається збільшення (одержання) доходу, *за дебетом* — належні до сплати до бюджету суми непрямих податків (за наявності бази оподаткування), а також списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати", субрахунок 791 "Результат основної діяльності".

Відображаючи *доходи від здійснення операційної діяльності* в бухгалтерському обліку, слід враховувати низку вимог, що висуваються Національними стандартами до ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Так необхідно дотримуватися *принципу "нарахування й відповідності доходів і витрат"* (ст. 4 Закону "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV), згідно з яким, зокрема, доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за фактом їх появи, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Ще один важливий момент — *визнання доходу*. Під визнанням доходу розуміється можливість відображення, власне, доходів у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності.

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

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінено за наявності всіх наведених нижче 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 (п. 10 П(С)БО 15 "Дохід").

Якщо дохід (виручку) від надання послуг не можна достовірно визначити, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі здійснених

витрат, що підлягають відшкодуванню.

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

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

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

Облік доходів від реалізації послуг (робіт) автотранспортом відображається в Журналі б, тут ведеться синтетичний облік (табл. 7.3).

Таблиця 7.3 - Облік витрат і доходів автотранспортного, підприємства при разовому перевезенні вантажів

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

Коли між автотранспортним підприємством і підприємством-замовником укладено договір на надання послуг на тривалий період, то в таких випадках передбачена **передоплата (видача авансу)**. Розглянемо це на прикладі табл. 7.4.

Таблиця 7.4 - Облік витрат і доходів автотранспортного підприємства при здійсненні перевезень на основі довгострокових договорів

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

Автотранспортні підприємства можуть здійснювати *вантажні перевезення і в межах бартерного договору*, тоді в бухгалтерському обліку операції будуть відображатись дещо в зміненому варіанті (табл. 7.5).

Таблиця 7.5 - Облік витрат і доходів автотранспортного підприємства при здійсненні перевезень на основі бартерного договору

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Отримано матеріали від підприємства-замовника	201	631	1000
2	Нараховано податковий кредит щодо ПДВ	644	631	200
3	Відображено виникнення податкових зобов'язань щодо ПДВ	643	641	200
4	Відображено надання послуги з транспортування вантажу	361	703	1200
5	Списано суму нарахованих податкових зобов'язань	703	643	200
6	Відображено податковий кредит	641	644	200
7	Списано витрати на виконання послуги	903	23	

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
8	Списано на фінансовий результат:			
	— собівартість	791	903	
	— дохід	703	791	1000
9	Відображено зарахування заборгованостей	631	361	1200

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

Ці операції у бухгалтерському обліку автотранспортного підприємства відображено в табл. 7.6.

Таблиця 7.6 - Облік одержаних компенсацій і штрафів при порушенні застереженого терміну замовником

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

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

Порядок відображення витрат у бухгалтерському обліку регламентується П(С)БО 16 "Витрати". Можна виділити такі *основні групи витрат підприємства автотранспорту*:

— витрати на придбання паливно-мастильних матеріалів (ПММ);

- амортизаційні відрахування;
- витрати на ремонт і технічне обслуговування рухомого складу;
- заробітна плата водіїв;
- сплата податків і зборів.

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

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

Порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску й обліку нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України всіх форм власності регламентується однойменною інструкцією № 81/38, зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 7 жовтня 1999 р. за № 685/3978.

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

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

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

На підставі оформлених у встановленому порядку первинних документів *до карток (книг)* заносяться дані про надходження й відпуск нафтопродуктів і виводяться кількісні залишки після кожного запису або після запису

останньої операції дня.

Порядок приймання нафтопродуктів регулюється підпунктом 4.1.3 розд. 4 Інструкції № 81/38. Виділимо з неї такі найважливіші моменти.

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

2. При прийнятті нафтопродуктів матеріально відповідальною особою, з якою укладено договір про повну матеріальну відповідальність, має складатися *акт*.

3. У *товаротранспортній накладній* в обов'язковому порядку мають бути зазначені найменування нафтопродуктів, густина, температура, об'єм і загальна маса. Відповідність фактичних показників до зазначених у супровідних документах перевіряється матеріально відповідальною особою.

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

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

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

На підставі документів, за якими на підприємстві проводилися прийняття і відпуск нафтопродуктів (товаротранспортної накладної, відомості обліку відпуску пального і мастильних матеріалів, відомості визначення густини й температури, що засвідчують правильність перерахунку кількості нафтопродуктів з об'ємних одиниць у масові та навпаки), матеріально відповідальна особа складає **звіт про рух нафтопродуктів** за формою № 40-

НП (додаток 40 до Інструкції № 81/38).

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

Бухгалтерський облік нафтопродуктів авто-підприємство веде на субрахунку 203 "Паливо" рахунку 20 "Виробничі запаси". До цього рахунку підприємство також може відкривати **відповідні субрахунки**:

- 2031 "Нафтопродукти на складах";
- 2032 "Нафтопродукти, закуплені на автозаправних станціях (далі - АЗС)";
- 2033 "Паливо в баках транспортних мір повної місткості";
- 2034 "Газоподібне паливо";
- 2035 "Тверде паливо".

На субрахунку 2031 "Нафтопродукти на складах" обліковуються наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, які отримані для експлуатації транспортних засобів та з іншою метою і знаходяться в пунктах заправлення, на виробничих дільницях. Підставою для запису **за дебетом субрахунку 2031** є первинні документи, за якими матеріально відповідальні особи оприбутковують нафтопродукти. **За кредитом субрахунку 2031** проводиться списання нафтопродуктів із підзвіту матеріально відповідальних осіб на підставі відомостей обліку видачі нафтопродуктів, вимог, накладних, лімітно-зібраних карток (форма № 38-НП), типових форм первинної облікової документації № М-8, М-9, М-10, М-11 Міністерства статистики України.

При цьому дебетуються субрахунки:

- 2031 "Нафтопродукти на складах" — на вартість відпущеного бензину і дизельного палива іншим матеріально відповідальним особам;
- 2033 "Паливо в баках транспортних мір повної місткості" — на вартість бензину і дизельного палива, відпущеного водіям;
- 23 "Виробництво" або 803 "Витрати палива й енергії" та ін.

На **субрахунку 2032 "Нафтопродукти, закуплені на АЗС"** обліковуються нафтопродукти, закуплені на АЗС загального користування. Облік ведеться

в одиницях виміру, зазначених у відпускних документах, і у вартісному вираженні.

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

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

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

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

Бухгалтерський облік бензину і дизельного палива на субрахунку 2033 ведеться по підприємству в цілому або з поділом на автоколони, бригади. З цією метою на кожний об'єкт відкриваються одна картка на кожну марку бензину й одна картка на кожну марку дизельного палива, до яких записуються дані про рух пального і його вартість.

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

Підставою для списання бензину і дизельного палива на витрати виробництва є *накопичувальні відомості* даних подорожніх листів про фактичні витрати пального за звітний період. Зазначені відомості приймаються до обліку після звіряння записів у них із даними подорожніх листів, про що працівник підприємства, який веде оперативний облік пального, робить у відомості відповідну позначку.

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

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

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

Наступна стаття витрат підприємства автотранспорту — **витрати на ремонт і технічне обслуговування** (далі — ТО) рухомого складу. Порядок проведення такого обслуговування і ремонтів регламентується Положенням про технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту, затверджене наказом Міністерства транспорту України від 30 березня 1998 р. № 102. Норми цього Положення поширюються на юридичних і фізичних осіб — суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють експлуатацію, технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів незалежно від форм власності.

Залежно від періодичності розрізняють такі **види ТО**:

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

Відносно перелічених вище видів технічного обслуговування можна зазначити таке. У регістрах бухгалтерського обліку **витрати на проведення ТО**, що складаються, як правило, з витрат на придбання матеріальних цінностей, оплату праці виконавців, відображаються такими записами: на вартість списаних зі складу матеріальних цінностей, виданих для виконання ТО автотранспорту, згідно з Планом рахунків — Д-т 801 "Витрати сировини і матеріалів", Д-т 803 "Витрати палива і енергії", Д-т 806 "Витрати запасних частин" — К-т 201 "Сировина і матеріали", К-т 203 "Паливо", К-т 207 "Запасні частини" зі щомісячним списанням фактичних витрат за виконаними ТО з кредиту рахунків 801, 803, 806 за дебетом рахунку 23 "Виробництво" (91 "Загальновиробничі витрати").

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

Витрати, пов'язані з заміною автомобільних шин і акумуляторів, протягом звітного періоду збираються, згідно з Планом рахунків, — *за дебетом рахунку 806 "Витрати запасних частин"* у кореспонденції з кредитом рахунку 207 "Запасні частини" і наприкінці періоду списуються за дебетом рахунку 23 "Виробництво" (91 "Загальновиробничі витрати" з наступним розподілом) із кредиту рахунку 806.

Наступна стаття витрат - *витрати на виплату заробітної плати водіям*. Підставою для її нарахування є подорожні листи, табель виходу на роботу.

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

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

У бухгалтерському обліку *нарахування податку з власників транспортних засобів* відображається записом: *Д-т 84 "Інші операційні витрати"* — *К-т 641 "Розрахунки за податками"* і потім — *Д-т 92 "Адміністративні витрати"* — *К-т 84 "Інші операційні витрати"*.

Облік пасажирських перевезень

Згідно з Правилами надання послуг пасажирського автомобільного транспорту, затвердженими постановою КМУ від 18 лютого 1997 р. № 176 ці послуги поділяються на автобусні й таксомоторні.

Автобусні перевезення — це переміщення людей і багажу за допомогою автобусів, до яких належать:

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

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

— *міжміські* (до них належать внутрішньообласні перевезення за маршрутами, довжина яких перевищує 50 км і які проходять у межах Автономної Республіки Крим, області, та міжобласні перевезення за маршрутами, довжина яких перевищує 50 км і які виходять за межі Автономної Республіки Крим, області);

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

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

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

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

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

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

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

Таксомоторні перевезення — це перевезення пасажирів і багажу в таксі.

Питання організації маршрутів, організації автобусних і маршрутних таксомоторних перевезень, укладення договорів про організацію перевезень регулюються Порядком і умовами організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом, затвердженим Наказом Міністерства транспорту України від 21 січня 1998 р. № 21.

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

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

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

Перевезення пасажирів здійснюються на підставі одного із зазначених нижче документів:

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

— *довгострокового договору* про перевезення організованих груп дітей, зразок якого затверджено наказом Міністерства транспорту й Міністерства освіти України від 10 грудня 1997 р. № 431/7, договору разового перевезення організованих груп дітей у формі замовлення, зразок якого затверджено наказом Міністерства транспорту і Міністерства освіти від 9 січня 1998 р. № 4/8, а також дозволу на перевезення організованих груп дітей, зразок якого затверджено наказом Міністерства транспорту й Міністерства освіти від 9 січня 1998 р. № 5/9;

— *зовнішньоекономічного договору про спільну діяльність*, пов'язану з міжнародними регулярними перевезеннями пасажирів, або договору про міжнародні нерегулярні та маятникові автомобільні перевезення пасажирів;

— *довгострокового договору на перевезення туристів*, зразок якого затверджено наказом Міністерства транспорту і Державного комітету туризму України від 10 грудня 1997 р. № 433/5, і *договору разового перевезення туристів*, зразок якого затверджено наказом Міністерства транспорту і Державного комітету туризму від 9 січня 1998 р. № 6/4;

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

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

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

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

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

Одиницею виміру пасажирських перевезень є поїздка пасажирів.

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

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

Питання зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах регулюються Інструкцією про порядок постачання, зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах і таксомоторах, контролю й обліку виручки від перевезення пасажирів і балансу, затвердженою наказом Міністерства автомобільного транспорту України від 2 січня 1984 р.

Квитки, відповідно до Інструкції № 1, *обліковуються на рахунку 201 "Сировина і матеріали" за фактичною вартістю їх придбання і водночас у*

кількісному вимірі за їхньою номінальною вартістю — на забалансовому рахунку 08 "Бланки суворого обліку".

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

У первинних і облікових документах, що використовуються для оформлення і відображення приймання, одержання та оприбуткування, відпуску, реалізації квитків, *мають вказуватись кількість, серії і номери квитків за кожним видом і номінальною вартістю окремо*.

Законом України "Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг" встановлено, що підприємства, установи та організації всіх форм власності та громадяни — суб'єкти підприємницької діяльності, які здійснюють розрахунки зі споживачами у сфері торгівлі, громадського харчування й послуг за готівку, *зобов'язані провадити розрахунки зі споживачами через належним чином оформлені реєстратори розрахункових операцій*.

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

На нашу думку, ця норма також має поширюватися і на перевезення пасажирів в автобусах і мікроавтобусах (маршрутних таксі), які здійснюють-

ся в міському сполученні (із видачею квитків або талонів), що безпідставно намагаються спростувати податкові органи.

Слід пам'ятати, що відповідно до роз'яснень Міністерства економіки України від 26 січня 1999 р. № 55-24/61, Міністерства транспорту України від 26 січня 1999 р. № 6/25-4-114 і ДПА України від 26 січня 1999 р. № 581/5/23-3116, погоджених з Державним комітетом з питань розвитку підприємництва, у мікроавтобусах і автобусах підприємств транспорту і громадян — суб'єктів підприємницької діяльності, що надають платні послуги на маршрутних таксомоторних перевезеннях пасажирів на міських маршрутах на підставі угод між перевізниками і місцевими органами влади, *оплата проїзду проводиться за квитками*, форма яких встановлена Міністерством транспорту України і відповідає вимогам наказу № 24.

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

Квитково-облікові листи як форма звітності на підприємствах транспорту, що надають послуги з перевезення пасажирів, введено в дію Наказом МТУ "Затвердження форм квитково-облікових листів" від 24 квітня 1996 р. № 133. Роз'яснення з цього приводу надано в листі ДПАУ "Про надання роз'яснень щодо застосування квитково-облікових листів на пасажирському транспорті" від 5 липня 1999 р. № 8083/7/23-303, в якому, зокрема, зазначено, що такі листи можуть використовуватися тільки на підприємствах Міністерства транспорту.

Синтетичний облік операцій, пов'язаних з пасажирськими перевезеннями, відображається на рахунках обліку, як це показано у табл. 7.7.

Таблиця 7.7 - Синтетичний облік перевезення пасажирів і вантажів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано отримані бланки квитків за фактичною вартістю	201	631
2	Отримані бланки відображено за номінальною вартістю на забалансовому рахунку	08 / Квитки на складі	

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
3	Відображено податковий кредит щодо ПДВ (якщо на підприємство не поширюється пільга щодо ПДВ)	641	631
4	Оплачено рахунок постачальника бланків	631	311
5	Квитки видано у підзвіт кондуктору (водієві)	08 /Квитки, видані під звіт	08 / Квитки на складі
6	Здано виручку від реалізації квитків до каси підприємства	311	703
7	Відображено зобов'язання щодо ПДВ (якщо на підприємство не поширюється пільга щодо ПДВ)	703	641
8	Списано витрати, пов'язані з наданням послуг із перевезення	23	803, 811, 821, 822, 823
		903	23
		791	903
9	Відображено результат від реалізації (списано дохід)	703	791
10	Страховій компанії нараховано суму страхових платежів	704 791	685 704
11	Страховій компанії перераховано суму страхових платежів	685	311
12	Отримано дотації з місцевого бюджету в рахунок відшкодування збитків підприємства транспорту	31148	48 703
13	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ на відповідну суму податку	703	641
14	Квитки, списані з підзвіту водія (кондуктора)		08 / Квитки, видані під звіт

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

— суб'єктам підприємництва у своїй діяльності слід керуватися Правилами надання послуг пасажирського автомобільного транспорту, затвердженими Наказом МТУ від 18 лютого 1997 р. № 176, Конвенцією про міжнародні автомобільні перевезення пасажирів і багажу, підписаною 9 жовтня 1997 р. і ратифікованою 8 квітня 1999 р. відповідно до Закону України від 8 квітня 1999 р. № 581-XIV;

— операції з надання таких послуг підлягають ліцензуванню;

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

— від пункту за межами державного кордону України до пункту про-

ведення митних процедур із випуску пасажирів з-під митного контролю на митну територію України (включаючи внутрішні митниці);

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

— між пунктами за межами митного кордону України.

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

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

Відповідно до п. 2 розділу "Загальні положення" Правил № 176 *таксі* — це спеціальний легковий автомобіль, оснащений таксометром і призначений для перевезення пасажирів і багажу в порядку індивідуального користування.

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

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

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

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

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

Нині можуть застосовуватися три види таксометрів: "Пульсар-У", "Елтакс-01 ФТ" і "ТАЕ-Л".

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

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

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

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

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

Незважаючи на те, що оплата послуг з перевезення громадян у таксі, як правило, здійснюється за готівкові грошові кошти, пред'являти патент при наданні таких послуг не потрібно. Згідно з Законом про "Патентування деяких видів підприємницької діяльності" патентуванню, зокрема, підлягає діяльність із надання побутових послуг за готівку. Перелік послуг, що належать до побутових і

підлягають патентуванню, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 27 квітня 1998 р. № 576. *Діяльність із перевезення пасажирів у таксі до цього переліку не входить і, отже, патентуванню не підлягає.*

Тут також слід зауважити, що діяльність зі здійснення автобусних і таксомоторних перевезень пасажирів і багажу починаючи з 1 вересня 1999 р. підлягає сертифікації (наказ Державного комітету України по стандартизації, метрології та сертифікації "Про внесення доповнень до Переліку продукції, що підлягає обов'язковій сертифікації в Україні, та до Термінів введення обов'язкової сертифікації окремих видів продукції в Україні" від 5 травня 1999 р. № 205).

Облік експедиційних послуг

Експедирування (супровід) вантажів є одним із видів послуг, тісно пов'язаних із транспортними перевезеннями.

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

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

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

Щодо *податку на додану вартість* за отриманими від клієнта грошовими коштами, то *право на податковий кредит* у посередника виникає в момент перерахування грошових коштів іншим учасникам транспортного процесу (п. 4.7 ст. 4 Закону України про ПДВ"), а *податкові зобов'язання* виникнуть у момент передачі клієнту документів, що підтверджують надання послуг;

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

— послуги надано безпосередньо нерезидентіві України на підставі укладеного з ним договору експедирування;

— вивезення товарів підтвержене належним чином оформленою вантажною митною декларацією.

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

Розглянемо порядок відображення в *обліку послуг з експедирування вантажів*, що надаються за договором транспортної експедиції, в експедитора й клієнта (див. табл. 7.8).

Таблиця 7.8 - Облік експедиційних послуг в експедитора й клієнта

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

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
4	Зараховано передоплату	631	371	3600
5	Отримано акт виконаних робіт, що підтверджує виконання експедитором зобов'язань за договором	93	361	300
6	Суму ПДВ включено до складу податкового кредиту на підставі податкової накладної, виписаної експедитором	641	361	60
7	Експедитору перераховано винагороду	361	311	360

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

Якщо за договором перевезення вантажів послуги з експедирування надає перевізник, то такі витрати відшкодовуються йому на підставі пред'явлених рахунків і товаротранспортної накладної із зазначеною в ній сумою за супроводження вантажу. Належним чином оформлена *товаротранспортна накладна* дає право замовнику на включення вартості таких послуг до валових витрат, а *податкова накладна* — на податковий кредит.

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

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

Певну складність становить *розподіл витрат на експедирування в бухгалтерському обліку*, якщо доставляння й відправлення вантажів виконуються одним працівником. Можна запропонувати розподіляти такі витрати пропорційно до суми доставлених і відправлених вантажів. При цьому, якщо штатним розкладом підприємства передбачено відділ постачання, то витрати на його утримання (загальногосподарські витрати) обліковуються на рахунку 92 "Адміністративні витрати". З кредиту рахунку 92 такі витрати списуються безпосередньо до дебету рахунку 79 "Фінансові результати" і до собівартості (рахунок 90 "Собівартість реалізації") не включаються.

Тема 8. Особливості бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва

Поняття малого підприємства

Відповідно до ст. 63 п. 7 Господарського кодексу України підприємства залежно від кількості працюючих та обсягу валового доходу від реалізації продукції за рік можуть бути віднесені до малих, середніх або великих підприємств.

Малими (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує суми, еквівалентної п'ятистам тисячам євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні.

Великими підприємствами визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує тисячу осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму, еквівалентну п'яти мільйонам євро за середньорічним курсом Національного банку України щодо гривні.

Усі інші підприємства визнаються середніми.

Мале підприємство вважається створеним з моменту його державної реєстрації в органах виконавчої влади за місцезнаходженням.

Після державної реєстрації підприємство повинно у встановлені терміни зареєструватися в державній податковій адміністрації, органах державної статистики, фондах соціального страхування та інших, передбачених законодавством.

Основним внутрішнім документом, що регулює відносини в малому підприємстві, є його статут. У статуті вказується вид діяльності, права та обов'язки, порядок створення майна і розподілу прибутків, характер трудових відносин і оплати праці, умови реорганізації чи припинення діяльності та ін.

Додатково до статуту розробляються інші внутрішні нормативні документи: правила внутрішнього трудового розпорядку, ставки та оклади, положення про матеріальну відповідальність, положення про порядок використання прибутку та ін.

Згідно з Указом Президента України “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” від 03.07.98 № 727 щодо оподаткування, до малих підприємств належать суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми і форми власності, у яких за рік середньо-облікова чисельність працюючих не перевищує 50 осіб, і річний обсяг виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не перевищує 1 млн. грн.

Суб'єкти малого підприємництва — юридичні особи згідно з П(С)БО 25 “Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва” подають звітність за скороченою формою. Для складання фінансової звітності до суб'єктів малого підприємництва зараховуються юридичні особи будь-якої організаційно-правової форми і форми власності, в яких середньооблікова чисельність працюючих за календарний рік не перевищує 50 осіб, а річний обсяг валового доходу становить 500 тис. євро.

Особливості обліку на малих підприємствах

Особливості бухгалтерського обліку на підприємствах малого бізнесу переважно впливають з форми власності. Як і на всіх підприємствах бухгалтерський облік на підприємствах малого бізнесу регулюється Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Національними стандартами (положеннями) бухгалтерського обліку, Положенням про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88, іншими нормативними документами.

Малі підприємства можуть обрати просту або спрощену форму ведення бухгалтерського обліку, які передбачають обмежену кількість бухгалтерсь-

ких реєстрів. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами затверджені наказом Міністерства фінансів України від 25.06.2003 № 422.

Відповідно до названих рекомендацій просту форму бухгалтерського обліку застосовують малі підприємства з незначним документооборотом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг. Ця форма передбачає використання Журналу обліку господарських операцій, у якому записи здійснюються на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати і амортизації тощо з відображенням суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. Для аналітичного обліку розрахунків з оплати праці з дебіторами і кредиторами застосовується Відомість 3-м, підсумкові дані якої (без повторення записів, що здійснюються у Журналі безпосередньо з первинних документів) заносять до Журналу обліку господарських операцій з позначенням у гр. 3 “Відомість 3-м”.

Спрощена форма бухгалтерського обліку передбачає узагальнення інформації про господарські операції в таких реєстрах бухгалтерського обліку:

- Відомість 1-м. Розділ I. Облік готівки і грошових документів. Розділ II (зворотний бік). Облік грошових коштів та їх еквівалентів (друкується на двох сторінках формату А3);
- Відомість 2-м. Облік запасів (друкується на двох сторінках формату А3);
- Відомість 3-м. Розділ I. Облік розрахунків із дебіторами і кредиторами за податками й платежами, облік довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів. Розділ II (зворотна сторона). Облік розрахунків з оплати праці (друкується на двох сторінках формату А3);
- Відомість 4-м. Розділ I. Облік необоротних активів та амортизації (зносу). Розділ II (зворотний бік). Облік капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів (друкується на двох сторінках формату А3);

- Відомість 5-м. Розділ I. Облік витрат. Розділ II. Облік витрат на виробництво. Розділ III. Облік доходів і фінансових результатів. Розділ IV. Облік власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів (друкується на чотирьох сторінках формату А3);
- Оборотно-сальдова відомість (друкується на одній сторінці формату А3).

Сума за будь-якою операцією відображається у відомості обліку за рахунком, що кредитується, у графі рахунку, що дебетується, та одночасно (за сумою операції або загальним підсумком оборотів за місяць) у відомості обліку за рахунком, що дебетується, із зазначенням кореспондуючого рахунка. Залишки коштів за відомостями мають бути зіставлені з відповідними даними первинних та зведених документів, на підставі яких було зроблено записи (звіт касира, банківські виписки тощо).

Регістри бухгалтерського обліку складаються щомісяця та підписуються головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку.

Дані для записів у регістрах бухгалтерського обліку здійснюється групуванням однакової за економічним змістом інформації первинних документів у допоміжних відомостях, аркушах-роз-шифровках та інших зведених документах.

Розріз (деталізація) інформації у регістрах бухгалтерського обліку може розширюватися.

Документування господарських операцій, складання і зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та виправлення в них помилок малі підприємства здійснюють відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 № 88.

Для виправлення помилки в регістрах бухгалтерського обліку за минулий період складається Бухгалтерська довідка, форму якої наведено у

Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 № 356.

Первинні документи поточного місяця комплектуються до кожного регістру бухгалтерського обліку в хронологічному і систематичному (щодо регістру) порядку, нумеруються і переплітаються (зшиваються) із зазначенням належності до регістру і періоду.

Господарські операції відображаються у регістрах бухгалтерського обліку в гривнях і копійках, а регістри, в яких систематизовано операції в іноземних валютах, — у відповідних вимірниках іноземної валюти.

Ведення регістрів бухгалтерського обліку та контирування документів первинного обліку здійснюються із застосуванням коду синтетичного рахунка.

Після контирування первинних документів їхні дані включаються до регістрів бухгалтерського обліку із зазначенням на первинному документі номера відповідного облікового регістру і порядкового номера записів у ньому (номер рядка). За документами дані, які відображено в регістрах бухгалтерського обліку загальним підсумком, номер регістру і номер запису вказують на окремому аркуші, який складається у потрібному аналітичному розрізі з наступним перенесенням підсумкових оборотів до зазначеного регістру бухгалтерського обліку та додається до зброшурованих документів.

Господарські операції відображаються в регістрах бухгалтерського обліку за той звітний період, в якому здійснювалися операції. Інформація про господарські операції з регістрів бухгалтерського обліку використовується для складання фінансової звітності, інвентаризаційної й аналітичної роботи.

Поряд з малими підприємствами застосовувати спрощену систему обліку можуть також суб'єкти малого підприємництва. Критерії зарахування до них наведені в Законі України “Про державну підтримку суб'єктів малого підприємництва” від 19 жовтня 2000 р. № 2063. Згідно зі ст. 1 цього Закону до суб'єктів малого підприємництва належать:

- фізичні особи, зареєстровані у встановленому порядку як суб'єкти підприємницької діяльності;

— юридичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середньо-облікова чисельність працюючих за календарний рік не перевищує 50 осіб і обсяг річного валового доходу не перевищує 500 000 євро.

При цьому зазначимо, що використовувати спрощену форму обліку можуть саме юридичні особи, оскільки фізичні особи не ведуть обліку за загальноприйнятими схемами і не є подавцями фінансової звітності.

Виходячи з потреб виробництва та управління мале підприємство може пристосовувати реєстри бухгалтерського обліку відповідно до специфіки своєї роботи, дотримуючись таких вимог:

- єдиної методологічної основи (принцип подвійного запису);
- взаємозв'язок даних аналітичного і синтетичного обліку;
- суцільне відображення всіх господарських операцій у реєстрах обліку на основі первинних облікових документів;
- накопичення і систематизація даних первинних документів у розрізі показників, необхідних для управління і контролю за господарською діяльністю малого підприємства, а також для складання і подання бухгалтерської та податкової звітності.

Початковим етапом бухгалтерського обліку на малих підприємствах (як і на інших підприємствах) є суцільне документування всіх господарських операцій. Малі підприємства можуть застосовувати типові міжвідомчі форми первинної облікової документації та відомчі форми.

До етапів обліку належать:

- реєстрація даних, відображених у первинних облікових документах і регістрах бухгалтерського обліку;
- складання бухгалтерської звітності;
- використання даних бухгалтерських реєстрів для отримання іншої інформації, необхідної як для підприємства, так і для зовнішніх користувачів.

Облік витрат на підприємствах малого бізнесу

Суб'єкти підприємницької діяльності — виробничі підприємства відображають витрати на виробництво продукції за дебетом рахунка 23 “Виробництво” з подальшим їх списанням щомісяця в дебет рахунка 26 “Готова продукція”.

Отже, при застосуванні для обліку витрат рахунків класу 8 у підприємств малого бізнесу інформація про витрати формуватиметься в розрізі економічних елементів. При такій схемі витрати списуватимуться безпосередньо з кредиту рахунка класу 8 у дебет рахунка 23 “Виробництво” у частині прямих і виробничих накладних витрат, а інші зараховуватимуться прямо на рахунок 79 “Фінансові результати”. Витрати, що пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також витрати з надзвичайних операцій обліковуються на рахунку 85 “Інші затрати”. Склад витрат у розрізі економічних елементів та їх складові наведено у П(С)БО 16 “Витрати”.

У нормативних документах з бухгалтерського обліку не розкривається питання, як обліковувати загальновиробничі витрати, які, у свою чергу, поділяються на постійні та змінні. Загальна схема їх розподілу для суб'єктів малого бізнесу не підходить, оскільки вони не завжди використовують рахунки 9 класу. Отже, доцільно такі витрати списувати аналогічно прямим без їх розподілу на постійні та змінні. Проте така схема прийнятна лише для підприємств, що мають незначні загальновиробничі витрати і не мають великих обсягів незавершеного виробництва. У разі значних загальновиробничих витрат їх можна акумулювати на субрахунках рахунка 91 “Загальновиробничі витрати”, до того ж розширення спрощеного Плану рахунків не забороняється наказом Міністерства фінансів України “Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку” від 19.04.01 № 186.

Суб'єкти малого бізнесу мають право на власний розсуд обліковувати витрати за статтями калькуляції, видами продукції, робіт чи послуг, за виробничими підрозділами тощо.

Підприємствам, які на кінець звітного періоду мають незавершене виробництво, Положенням про спрощену форму бухгалтерського обліку

суб'єктів малого підприємництва встановлено, що за результатами інвентаризації, яка здійснюється перед складанням річної фінансової звітності, вартість виявленого у виробничих приміщеннях залишку необробленої сировини, матеріалів, деталей тощо способом сторно зараховується у відповідні активи із зменшенням у звітному періоді собівартості реалізованої продукції і робіт. На вартість зарахованого за результатами інвентаризації залишку необробленої сировини та матеріалів зменшується у звітному році показник матеріальних витрат.

Приклад основних бухгалтерських проводок з відображення витрат при застосуванні спрощеного Плану рахунків наведений у табл. 8.1.

Таблиця 8.1 - Приклад відображення в бухгалтерському обліку витрат виробництва

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Облік витрат виробництва			
Списано матеріалів	80	20	1000
Вартість матеріалів, списана на основне виробництво	23	80	1000
Нараховано заробітну плату	81	66	2000
Сума заробітної плати, списана на основне виробництво	23	81	2000
Нараховано на заробітну плату у фонди загальнообов'язкового державного соціального страхування	82	64	760
Сума нарахувань на заробітну плату, списана на основне виробництво	23	82	760
Нараховано знос основних засобів	83	13	100
Сума зносу, списана на основне виробництво	23	83	100
Оприбутковано готової продукції	26	23	3860
Облік адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат звичайної діяльності			
Нараховано заробітну плату персоналу	81	66	1500
Нараховано на заробітну плату	82	64	570
Витрачено матеріалів	80	20	200
Нараховано знос основних засобів	83	13	50
Відображено послуги сторонніх організацій	84	68	150
Списано здійснених витрат на фінансовий результат	79	81,82 83, 84	2470
Облік нестач та втрат запасів			
Списано нестачу	84	20, 23, 26	100
Суму нестач списано на фінансовий результат	79	84	100
Відображено суму до відшкодування на позабалансовому рахунку	072		240
Суму нестач списано на винну особу	37	70	240
Нараховано ПДВ для сплати в бюджет	70	64	20
Нараховано обов'язкові платежі в бюджет	70	64	120

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Залишкову суму відшкодування віднесено на фінансовий результат	70	79	100
Внесено винним суму відшкодування у касу	30	37	240
Списано з позабалансового рахунка відшкодовану суму нестач		072	240

Окремі малі підприємства здійснюють виробничу діяльність, не маючи власних виробничих потужностей. Для цього підприємство або здає продукцію на переробку на давальницьких умовах, або орендує виробничі потужності, найчастіше на правах операційної оренди. Наприклад, підприємство закуповує сировину, передає її на переробку на завод, одержує від нього готову продукцію. При цьому власних виробничих потужностей воно не має.

Приклад відображення в бухгалтерському обліку виробництва без власних засобів наведений в табл. 8.2

Таблиця 8.2 - Приклад відображення в бухгалтерському обліку виробництва без власних засобів

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Сплачено рахунок за сировину з ПДВ	68	31	1200
Відображено податковий кредит (якщо підприємство є платником ПДВ)	641	644	200
Оприбутковано на склад сировини згідно з накладною	20	84	1000
Списано податковий кредит за ПДВ	644	68	200
Передано сировину зі складу на завод для переробки (аналітичний облік)	20	20	1000
Згідно з актом віднесено на витрати виробництва послуги заводу з переробки сировини	84	68	300
	23	84	300
Відображено податковий кредит за ПДВ за переробку сировини	641	68	60
Одночасно списано на витрати виробництва сировину, перероблену заводом	80	20	1000
	23	80	1000
Списано на витрати виробництва власні витрати за заробітною платою з нарахуваннями	81,82	66,64	400
	23	81,82	400
Оприбутковано готової продукції	26	23	1700
Відвантажено готову продукцію покупцю	37	70	2400
Відображено ПДВ до сплати в бюджет	70	64	400
Списано відвантажену готову продукцію	70	26	1700
Відображено фінансовий результат від реалізації	70	79	300
Перераховано покупцем за відвантаженою йому продукцію	31	37	2400

Облік реалізації товарів у торгуючих малих підприємствах

Торгуючі підприємства реалізують товари, на які встановлено, або не встановлено, рівень граничних торгових надбавок.

Порядок реалізації та ведення бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних з продажем товарів із граничною надбавкою, встановлено Постановою Кабінету Міністрів України 23.06.93 № 469 “Про обмеження торговельних і постачальницько-збутових надбавок (націнок)” з подальшими змінами.

Згідно з цією постановою Рада Міністрів Автономної Республіки Крим, обласні, Київська і Севастопольська міські держадміністрації можуть здійснювати регулювання розміру торговельних і постачальницько-збутових надбавок (націнок) в межах граничного рівня на: крупи (перлова, вівсяна, манна, пшоно); макаронні вироби (за винятком групи “Екстра”); м'ясо та м'ясопродукти; жири тваринні харчові; ковбаси варені, сосиски, сардельки; олію; маргаринову продукцію; молоко, кефір, сир знежирений; сіль; сірники; мило господарське.

Згідно з цією постановою понад граничну надбавку до ціни можуть додаватися:

- фактичні транспортні витрати;
 - витрати на оплату відсотків за кредит, але не вище ставки рефінансування НБУ з розрахунку фактичного користування кредитом не більше 60 днів на весь термін реалізації товару кінцевому споживачу;
 - фактичні витрати на страхування майна або комерційних ризиків.
- Якщо на момент формування витрат фактичні дані за цими витратами відсутні, вони можуть братись на рівні фактичних витрат за минулий місяць у межах встановлених граничних термінів.

При ввезенні товару з-за кордону надбавка встановлюється на митну вартість товарів, яка розраховується множенням контрактної вартості в інвалюті на курс НБУ цієї інвалюти в українських гривнях на дату здійснення операції.

До митної вартості товару додаються також:

- фактичні транспортні витрати з доставки від продавця до місця передання кінцевому споживачу (підтвердженням транспортних витрат є оригінали банківських документів, що стверджують сплату цих витрат);
- фактично сплачене ввізне (імпортне) мито за ставками єдиного митного тарифу та митні збори;
- відсотки за користування кредитом строком до 90 днів до реалізації товару кінцевому споживачу (підставою є кредитна угода);
- відсотки за користування кредитом в іноземній валюті не вище як на 2 % річних від ставки лондонського ринку короткотермінових кредитів. При цьому загальний строк кредиту не повинен перевищувати 90 днів (підстава — кредитна угода);
- фактичні витрати на страхування майна та комерційних ризиків, цивільної відповідальності водіїв транспортних засобів.

Обмеження торговельної надбавки не поширюється на експорт, при реалізації за іноземну валюту, на ювелірні вироби, у тому числі на дорогоцінне каміння і метали. Останнім часом знято обмеження торговельних надбавок на більшість видів товарів, водночас на ряд товарів вони можуть регулюватися як рішеннями центральних органів (Кабінету Міністрів), так і обласними виконавчими комітетами. Тому при початку реалізації товарів, з метою недопущення порушень законодавства слід проконсультуватись в обласному чи районному відділі цін. Конкретний розмір надбавок на користь окремих продавців визначається угодою сторін у межах встановлених граничних рівнів.

У документах на відпуск товару (рахунок-фактура та ін.) ціна виробника, митна вартість, транспортні витрати, витрати на оплату відсотків за кредит, зі страхування майна та комерційних ризиків, торговельна та постачальницько-збутова надбавки відображаються окремо.

Згідно з постановою Кабінету Міністрів України “Про ціноутворення в умовах реформування економіки” від 21.10.94 № 733 встановлено граничні розміри рентабельності (у відсотках до собівартості) на хліб і хлібобулочні

вироби з борошна пшеничного, першого і другого гатунків, і житнього, хліб і булочні вироби із суміші борошна пшеничного першого і вищого гатунків (з кількістю борошна пшеничного вищого гатунку не більше 50 %), хліб і булочні вироби для діабетиків 15 %; борошно пшеничне та житнє 10 %; дитяче харчування 25 %.

Бухгалтерський облік товарів здійснюється на рахунку 26 “Готова продукція”. У роздрібній торгівлі товарів обліковується за продажними цінами, а на оптових базах, складах постачальницько-збутових підприємств — за продажними або купівельними цінами. При обліку товарів за продажними цінами необхідно окремо враховувати торгівельну надбавку, а для визначення собівартості реалізованих товарів організувати й окремий облік транспортно-заготівельних витрат. Отримання цих даних можна організувати з аналітичного обліку, що має бути на належному рівні, але доцільніше виділити субрахунки, наприклад 26.1 “Транспортно-заготівельні витрати” та 26.2 “Торгівельна надбавка”. Особливо це необхідно тоді, коли до товарів, що реалізуються, застосовується державне регулювання цін.

Приклад типових бухгалтерських проводок за операціями з товарами наведено в табл. 8.3 та 8.4.

Таблиця 8.3 - Приклад типових проводок при обліку товарів за купівельними цінами

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Заплачено за товар за рахунком-фактурою	68	31	1200
Відображено податковий кредит	641	644	200
Оприбутковано товар за купівельною вартістю	26	68	1000
Списано податковий кредит	644	68	200
Продано товар	31	70	1800
Нараховано в бюджет податкове зобов'язання за ПДВ	70	641	300
Списано товар за собівартістю	70	26	1000
Визначено фінансовий результат від реалізації	70	79	500
Адміністративні витрати та витрати на збут	80-84	20, 64, 66,68	200
Списано адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат	79	80-84	200

Таблиця 8.4 - Приклад типових проводок при обліку товарів у роздрібній торгівлі

Господарська операція	Дебет	Кредит	Сума
Заплачено за товар за рахунком-фактурою	68	31	1200
Відображено податковий кредит	641	644	200
Оприбутковано товар за купівельною вартістю	26	68	1000
Списано податковий кредит	644	68	200
Оприбутковано торговельну надбавку	26	26.2	800
Продано товар	30	70	1800
Нараховано в бюджет податкове зобов'язання заПДВ	70	641	300
Списано товар за продажною ціною	70	26	1800
Списано торговельну надбавку методом червоного сторно	[70]	[26.2]	[800]
Визначено фінансовий результат від реалізації	70	79	500
Адміністративні витрати та витрати на збут	80-84	20, 66, 68	200
	79	80-84	200

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНО-ПРАКТИЧНИЙ МАТЕРІАЛ

ТЕМА 1. Загальні положення організації бухгалтерського обліку в галузях економіки

Завдання 1.1

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
__ (1) Економічне регулювання бухгалтерського обліку	А. Комплекс заходів, за допомогою яких суспільство, використовуючи свої внутрішні можливості, впливає на те чи інше явище
__ (2) Соціальне регулювання бухгалтерського обліку	Б. Здійснюється за допомогою методичних рекомендацій, роз'яснень по веденню обліку, обміну досвідом
__ (3) Правове регулювання бухгалтерського обліку	В. Здійснюється державою, яка, діючи в інтересах всього суспільства, встановлює правові норми, окреслюючи межі можливої поведінки суб'єктів
__ (4) Морально-етичне регулювання бухгалтерського обліку	Г. Правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності
__ (5) Принцип бухгалтерського обліку	Д. Полягає в простеженні фактичного виконання бізнес-планів, тобто визначення того, наскільки дія відповідає запланованим показникам
__ (6) Контрольна функція бухгалтерського обліку	Е. Охоплює всі сфери суспільного життя, в тому числі й бухгалтерський облік
__ (7) Функція забезпечення збереження майна	Є. Сукупність способів дослідження, які дозволяють всебічно вивчити зміст науки про бухгалтерський облік; систему способів і прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками з метою контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням виробничих ресурсів (Підприємства, для забезпечення збереження власності і досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності
__ (8) Метод бухгалтерського обліку	Ж. Функція, яка має велике значення в умовах ринкових відносин та наявності різних форм власності

Завдання 1.2

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
__ (1)Звітність	А. Спосіб первинного спостереження і відображення об'єктів бухгалтерського обліку, який забезпечує суцільне і безперервне спостереження за ними
__ (2)Облікова політика	Б. Система підсумкових показників, які всебічно характеризують господарську і фінансову діяльність підприємства, результати використання його активів та стан зобов'язань
__ (3) Калькулювання	В. Діяльність людей, пов'язана із здійсненням актів купівлі-продажу, яка представляє собою сукупність специфічних технологічних та господарських операцій, направлених на обслуговування процесу обміну; форма товарного обігу, що здійснюється за участю грошей
__ (4) Оцінка	Г. Спосіб вираження в єдиній грошовій формі господарських засобів та процесів
__ (5) Документування	Д. Спосіб обчислення собівартості придбаних матеріалів, випущеної та реалізованої продукції
__ (6) Торгівля	Е. Сукупність конкретних методів і форм ведення бухгалтерського обліку, що обирається підприємством виходячи із загальноприйнятих правил та особливостей своєї діяльності для підготовки та подання фінансової звітності
__ (7) Автотранспорт	Є. Самостійно господарюючі будівельні, спеціалізовані та монтажні суб'єкти
__ (8)Будівельні підприємства	Ж. Матеріальна основа виробничого процесу, в якому переміщення вантажів є одночасно і виробничим процесом, і продукцією

Завдання 1.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Що таке бухгалтерський облік як система?
2. Яке місце займає елемент методу бухгалтерського обліку в системі бухгалтерського обліку?
3. В чому полягає зміст простого та подвійного способу реєстрації фактів в бухгалтерському обліку?
4. Які існують види бухгалтерського обліку? Охарактеризувати кожен з них.
5. Якими рівнями представлена система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні?
6. Що таке принцип бухгалтерського обліку?
7. Які функції бухгалтерського обліку Вам відомі?

8. Що таке метод та предмет бухгалтерського обліку?
9. Які існують елементи методу бухгалтерського обліку? Охарактеризувати кожен з них.

Завдання 1.4

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Що таке облікова політика підприємства? Назвати її основні складові.
2. Який взаємозв'язок між методом бухгалтерського обліку і обліковою політикою підприємства?
3. Назвати предмет та функції торговельної справи.
4. Які нормативні документи регламентують торговельну діяльність?
5. Які основні завдання бухгалтерського обліку торговельної діяльності підприємств?
6. Хто має право здійснювати торговельну діяльність?
7. Дати характеристику основним нормативним документам, що регулюють торговельну діяльність в Україні,
8. Які документи потрібно мати для здійснення торговельної діяльності?
9. Які рахунки визначають специфіку обліку торговельної діяльності?

Завдання 1.5

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які підприємства відносяться до будівельних?
2. За якими ознаками можна класифікувати будівельні підприємства?
3. На які складові поділяють капітальне будівництво?
4. Які основні поняття використовуються на будівельних підприємствах?
5. Які види капітальних інвестицій можна виділити за технологічною структурою?
6. В чому полягає різниця між технічним переозброєнням та реконструкцією діючих підприємств?
7. Які роботи відносяться до будівельних?
8. Які витрати не включаються до складу робіт по монтажу обладнання?

9. Які існують способи виконання робіт?

10. Які основні завдання бухгалтерського обліку будівельних підприємств?

Завдання 1.6

Необхідно:

— віднести наведені активи до оборотних і необоротних.

Дані для виконання:

Будинки житлові, спецвзуття, телевізор, гараж, автомобіль легковий, бензин, бензовоз, автомагнітола, бульдозер, тканина, кран, самоскид, фарба, екскаватор, масло, цистерна, акумулятор, причеп, автоскло, бампер, костюм робочий, двигун, домкрат, підшипник, трактор, шини, мікроавтобус, бензоколонка, пилосос, емаль, лак, сигналізація.

Завдання 1.7

Необхідно:

— віднести капітал до власного або залученого.

Дані для виконання:

Позики банку, аванси видані, додатковий капітал, резервний капітал, позикові кошти, нерозподілений прибуток, цільові резервні фонди, статутний капітал, поточна кредиторська заборгованість, вилучений капітал, зобов'язання по соціальному страхуванню.

Завдання 1.8

Необхідно:

— визначити, в яких випадках застосовуються елементи методу бухгалтерського обліку: документування та інвентаризація, оцінка і калькулювання, система рахунків і подвійний запис, баланс і звітність.

Дані для виконання:

— на підставі накладної оприбутковано на склад готову продукцію;

— комісія визначила залишок незавершеного виробництва в цеху і склала опис;

— за обліковими цінами оприбутковано паливо, що надійшло від постачальників;

— на рахунках бухгалтерського обліку відображено такі операції: надійшла виручка на поточний рахунок в банку, видано з каси готівку підзвітній особі, видано з каси заробітну плату працівникам фірми;

— за даними рахунку 23 "Виробництво" визначено собівартість готового виробу.

Завдання 1.9

Необхідно:

— визначити, чи існують особливості у веденні товарно-касової книги при розрахунках з покупцями готівкою при реалізації газетної продукції через кіоски;

— зазначити, чи правомірні дії продавця та перевіряючих.

Дані для виконання:

Продавець газетної продукції в кінці дня свій товар нікому не передає, а на ніч складає його до сейфу відображає товар в залишку. Перевіряючі з податкової адміністрації вимагають щоденно виписувати видаткову накладну на непроданий на кінець дня товар, в графі "залишок товару" відображати "нуль", а на наступний день цей товар оприбутковувати Новою накладною.

Завдання 1.10

Необхідно:

— зазначити скільки товарно-касових книг повинно бути у суб'єкта підприємницької діяльності;

— вказати документи, необхідні підприємцю для реєстрації товарно-касової книги.

Дані для виконання:

Дмитренко Д.О. — суб'єкт підприємницької діяльності, є платником єдиного податку. Основний вид діяльності — торгівля. Для здійснення торговельної діяльності Дмитренко Д.О. орендує приміщення магазину, який має декілька видів.

Завдання 1.11

Необхідно:

— визначити питому вагу реалізованої частини товару та питому вагу періоду, за який реалізовано частину товару.

Дані для виконання:

В продаж надійшли товари на суму 900 грн. з терміном придатності (рентабельної реалізації) 300 днів. За 90 днів продано товару на суму 100 грн.

Завдання 1.12

Необхідно:

— вказати назви суб'єктів інвестиційної діяльності (замовники, підрядники, постачальники тощо).

Дані для виконання:

Загальними зборами ВАТ "Антол" прийнято рішення про розширення виробництва та покращання умов праці. Для цього необхідно збудувати додаткові приміщення: виробничий цех, спортзал для працівників. Для виконання робіт по спорудженню приміщень був укладений договір зі спеціалізованим будівельним підприємством "Будкомплект". Матеріали для будівництва поставляються об'єднанням "Техагропостач". Роботи по налагодженню водопостачання за домовленістю з "Будкомплект" виконує ПП "Господар".

ТЕМА 2. Ліцензування та патентування торговельної діяльності.

Сертифікація товарів. Організація обліку та контролю виконання господарських договорів

Завдання 2.1

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
__ (1) Ліцензія (спеціальний дозвіл)	А. Патент, що отримують суб'єкти підприємництва або їх структурні (відокремлені) підрозділи, які проводять свою діяльність як в окремих приміщеннях, будівлях, їх частинах, так і за їх межами
__ (2) Патент	Б. Патент, що видається суб'єктам підприємництва для ведення торговельної діяльності в пунктах продажу товарів
__ (3) Торговий патент на право проведення торговельної діяльності	В. Патент, який надає право його власнику здійснювати торговельну діяльність виключно з використанням товарів вітчизняного виробництва
__ (4) Торговий патент на право надання побутових послуг	Г. Державне свідоцтво, що засвідчує дозвіл на право здійснення суб'єктом підприємництва окремих видів діяльності, яке видається органами державного управління
__ (5) Платний патент	Д. Патент на право здійснення операцій з Надання послуг у сфері грального бізнесу
__ (6) Короткотерміновий патент	Е. Патент, що засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності на особливий порядок оподаткування
__ (7) Спеціальний патент	Є. Патент, що одержується для проведення торговельної діяльності протягом обмеженого терміну
__ (8) Пільговий патент	Ж. Державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності або його структурного (відокремленого) підрозділу займатися окремими видами підприємницької діяльності

Завдання 2.2

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
__ (1) Сертифікація	А. Один з методів, що дозволяє на підставі випробувань продукції у спеціалізованих лабораторіях (центрах) забезпечити захист прав споживача шляхом надання йому достовірної та об'єктивної інформації про її властивості, характеристики і відповідність стандартам

Термін	Визначення
__ (2) Сертифікат якості	Б. Супровідний документ, який засвідчує якість товару, що поставляється, містить показники якості, технічні характеристики, передбачені договором
__ (3) Сертифікат відповідності	В. Документ, виданий уповноваженим на це органом, який засвідчує, що продукція або послуга ідентифікована і відповідає конкретному стандарту або іншому нормативному документу
__ (4) Договір	Г. Комплексне (інтегроване) поняття, що включає в себе і угоду про виникнення договірної зобов'язання, і форму, яку воно приймає, і, нарешті, саме договірне зобов'язання, аж до моменту його зникнення
__ (5) Договір купівлі-продажу	Д. Договір, за яким одна сторона (продавець) зобов'язується передати річ (товар) у власність іншій стороні (покупцю), а покупець зобов'язується прийняти цей товар і сплатити за нього певну суму грошей (ціну)
__ (6) Договір комісії	Е. Договір, за яким одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням іншої сторони (комітента) за винагороду здійснити одну або декілька угод від свого імені, але за рахунок комітента
__ (7) Договір консигнації	Є. Договір, за яким іноземна фірма-експортер товарів в Україну (консигнант) постачає товари на склад українського посередника (консигнатора) і доручає йому від свого імені здійснити за винагороду подальшу реалізацію поставленого за договором товару протягом визначеного строку
__ (8) Дериватив	Ж. Документ, що засвідчує право або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах в майбутньому

Завдання 2.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які види діяльності підлягають ліцензуванню?
2. Яким органом видається ліцензія на право оптової і роздрібної торгівлі алкогольними напоями і тютюновими виробами?
3. Які документи подаються суб'єктами підприємницької діяльності для отримання ліцензії на:
 - роздрібну торгівлю лікарськими засобами;
 - роздрібну торгівлю алкогольними напоями?
4. Від чого залежить кількість ліцензій, які повинні бути на роздрібних торговельних підприємствах, що торгують алкогольними напоями?

5. Які дії суб'єкта в разі втрати ліцензії?
6. В яких випадках і в які строки переоформлюються ліцензії?
7. У яких випадках можливе анулювання ліцензій?
8. Що Ви розумієте під сертифікацією?
9. Які види сертифікації Вам відомі?

Завдання 2.4

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які існують види патентів? Дати їх коротку характеристику.
2. У яких випадках роздрібна торгівля не підлягає патентуванню?
3. Яким суб'єктам підприємницької діяльності не обов'язково купувати патент?
4. При торгівлі якими товарами не потрібне придбання торгового патенту?
5. Чи підлягає патентуванню діяльність з продажу квитків у касах автовокзалу, залізничного вокзалу, аеропорту, на проїзд у міському і приміському пасажирському транспорті?
6. При виконанні яких умов суб'єктом підприємницької діяльності не потребує патентування реалізація продукції?
7. На підставі яких документів видається патент і який порядок його видачі?
8. Який порядок розрахунку плати за патент?
9. В яких випадках суб'єкт підприємницької діяльності має право не оплачувати торговий патент?

Завдання 2.5

Необхідно:

— визначити, торгівля якими видами товарів вимагає ліцензування, а якими — не вимагає. Заповнити таблицю.

Дані для виконання:

№ з/п	Товар	Потребує ліцензування	Не потребує ліцензування
1	Вогнепальна зброя		
2	Овочі та фрукти		
3	Тютюнові вироби		
4	Безалкогольні напої		
5	Рибні та м'ясні продукти		
6	Алкогольні напої		
7	Вироби з використанням дорогоцінних металів		
8	Лікарські засоби		
9	Боєприпаси до зброї		
10	Книги та журнали		

Завдання 2.6

Необхідно:

— в наведеному переліку видів діяльності визначити ті об'єкти, що підлягають патентуванню, і ті, що не підлягають. Заповнити таблицю. Дані для виконання:

№ з/п	Види діяльності	Підлягають патентуванню	Не підлягають патентуванню
1	Надання послуг в сфері грального бізнесу		
2	Продаж готівкової іноземної валюти		
3	Разовий продаж товарів		
4	Продаж товарів вітчизняного виробництва		
5	Заготівельна діяльність (за умови подальшої реалізації закупленої продукції в безготівковій формі)		
6	Продаж виробленої в особистому підсобному господарстві продукції рослинництва		
7	Реалізація поштових марок, листівок, проїзних квитків		
8	Надання послуг ломбардами		
9	Пошиття тентів, чохлів		
10	Торговельна діяльність підприємств, створених громадськими організаціями інвалідів		

Завдання 2.7

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
— визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій ПП "Лінда".

Дані для виконання:

При поданні заявки для придбання патенту на проведення торговельної діяльності ПП "Лінда" 16.03 ц.р. внесено одноразову плату в розмірі 180 грн.

Плату за наступний звітний місяць було внесено 19.03 ц.р. в тій же сумі.

19.03 ц.р. одержано патент на проведення торговельної діяльності з 19.03 ц.р. до 19.04 н.р.

09.09 ц.р. ПП "Лінда" письмово повідомило податкову службу про припинення з 09.09 ц.р. торговельної діяльності та подано заяву про зарахування надмірно сплаченої суми за торговий патент в якості внеску податку на прибуток.

Реєстр господарських операцій ПП "Лінда"

№ оп	Дата	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	16.03 ц.р.	Відображено одноразову плату за патент	?
2	19.03ц.р.	Відображено попередню оплату за патент на квітень	?
3	31.03ц.р.	Списано попередню оплату в сумі вартості патенту за звітний період	69,68
4	14.04 ц.р.	Відображено попередню оплату за. патент на травень	?
5	30.04 ц.р.	Списано частину попередньої оплати вартості патенту за звітний період ч	?
6	12.05 ц.р.	Відображено попередню оплату за патент на червень	?
7	31.05 ц.р.	Списано попередню оплату вартості патенту за звітний період	?
8	30.06 ц.р.	Списано попередню оплату вартості патенту за звітний період	?
9	31.07ц.р.	Зменшено суму авансового платежу з податку на прибуток за липень (залишок понад сплаченої вартості торгового патенту)	110,32

Завдання 2.8

Необхідно:

— визначити, хто згідно договору буде нести витрати по транспортуванню продукції — Продавець чи Покупець;

— вказати на підставі наведеного нижче тексту порядок відображення в договорі транспортних умов угоди.

Дані для виконання:

"Поставка товару за даним договором повинна бути проведена у відповідності зі строками, узгодженими між сторонами графіків за номенклатурою Специфікації № 1. Графіки поставки будуть подані Продавцем для погодження Покупцю протягом_____банківських днів після переведення авансового

платежу у відповідності з розділом "Платежі" даного договору. Після узгодження сторонами вказані графіки є невід'ємною частиною даного договору. Узгодження графіків поставки не буде слугувати причиною затримки початку поставки товарів, яка може настати через___ банківських днів після переведення авансового платежу. Покупець протягом доби з моменту узгодження графіків поставки зобов'язаний повідомити Продавцю адресу і транспортні реквізити баз і складів в місті_____, призначених для приймання вантажу. Продавець зобов'язаний протягом _____годин з моменту відвантаження товару повідомити Покупця про строк прибуття товару в пункт призначення в письмовому вигляді, а також по телефону або телексу".

ТЕМА 3. Особливості обліку операцій в оптовій торгівлі

Завдання 3.1

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
___ (1) Торгівля	А. Сфера підприємницької діяльності з придбання та відповідного перетворення товарів для наступної їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності. Включає як безпосередні комерційні зв'язки в умовах договорів купівлі-продажу і поставки між підприємствами-виробниками і споживачами, так і зв'язки між ними через торгових посередників
___ (2) Торговельна діяльність	Б. Складова частина оптової ціни товару, призначення для покриття витрат обігу і створення прибутку оптово-збутових організацій
___ (3) Оптова торгівля	В. Особлива діяльність людей, пов'язана із здійсненням актів купівлі-продажу, яка є сукупністю специфічних технологічних та господарських операцій, що направлені на обслуговування процесу обміну. Це форма товарного обігу, що здійснюється при посередництві грошей
___(4) Торговельне підприємство	Г. Оборотні засоби підприємства, реалізація яких повинна принести йому прибуток. В процесі обігу товарів відбувається реалізація одних видів і поновлення запасів іншими видами товарів
___ (5) Прибуток торговельний	Д. Основна ланка сфери обігу, що має господарську та юридичну самостійність, здійснює просування товару від виробників до споживачів шляхом купівлі-продажу та реалізовує власні інтереси на основі задоволення потреб

Термін	Визначення
	людей, які представлені на ринку
___(6) Ціна	Е. Виражена в грошовій формі вартість одиниці товару
___(7) Ціна оптова	Є. Ціна товару за умови його продажу великими партіями (оптом)
___ (8) Оптова надбавка	Ж. Виражена у грошовій формі різниця між валовими доходами та валовими витратами обігу
___ (9) Товари	З. Ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі і продажу споживчих товарів з метою отримання прибутку

Завдання 3.2

Дати відповіді на питання по лекції.

1. На підставі яких основних правових документів здійснюється продаж товарів в оптовій торгівлі?
2. Які існують методи організації обліку товарних запасів на оптових підприємствах?
3. В чому полягають основні завдання бухгалтерського обліку на оптових підприємствах?
4. Які рахунки (субрахунки) використовуються при веденні бухгалтерського обліку на оптових підприємствах?
5. Зазначити, який порядок приймання на роботу матеріально відповідальних осіб на підприємствах оптової торгівлі?
6. Який документ регламентує відносини сторін, пов'язаних з поставкою товарів? Назвати його основні реквізити.
7. Які санкції застосовуються при невиконанні умов договору?

Завдання 3.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Який порядок документального оформлення надходження товарів?
2. Як здійснюється приймання товарів на оптових підприємствах?
3. Який порядок видачі довіреності? Назвати основні її реквізити.
4. В яких випадках оформлюється акт про встановлення розбіжностей в

якості і кількості при прийманні імпортованих товарів? Назвати його основні реквізити.

5. В яких випадках складається претензія? Які вимоги висуваються до її оформлення?

6. Які існують способи обліку товарів на підприємствах оптової торгівлі в залежності від їх оцінки?

7. За якими формами може здійснюватись реалізація товарів на оптових підприємствах? Дати їх характеристику.

Завдання 3.4

Дати відповіді на питання по лекції.

1. За якими цінами ведеться облік реалізації товарів на оптових підприємствах?

2. Як відображається в бухгалтерському обліку процес реалізації товарів в оптових підприємствах?

3. Якими документами оформлюється процес продажу товарів на оптових підприємствах? Які дані містять ці документи?

4. Яка різниця між складською і транзитною реалізацією товарів?

5. В чому полягає відмінність транзитної реалізації без участі в розрахунках і транзитної реалізації товарів з участю в розрахунках? Назвати їх переваги та недоліки.

6. Які особливості обліку товарів на консигнаційних складах?

7. Який порядок визначення фінансового результату на оптових підприємствах?

Господарські операції та їх документування

Завдання 3.5

Необхідно:

— скласти довіреність типової форми на отриманні матеріальні цінності.

Дані для виконання:

Для приймання товару на складі ПП "Альток" матеріально відповіда-

льній особі ТЗОВ "Алтай" Залевському З.Й. було видано 7 квітня ц.р. довіреність № 11. За довіреністю було отримано:

- цемент — 20 тон;
- глину — 33 тони;
- шифер — 100 штук.

Адреса ТЗОВ "Алтай": м. Дніпропетровськ, вул. К. Маркса, ПО. Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 117110255. Номер поточного рахунку: 266611771187, МФО 330088 в АКБ "Промінвестбанк". Керівник -Федоров Ф.В., головний бухгалтер — Єрмаков Є.В.

Довіреність Залексу З.С. було виписано за паспортом ВМ 11463, виданим 16 лютого 1993 року, РВВС Жовтневого району м. Дніпропетровська.

Завдання 3.6

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій ВАТ "Люксія".

Дані для виконання:

Підприємство оптової торгівлі ВАТ "Люксія" здійснює відвантаження партії товару без передоплати. Загальна вартість відвантажених товарів складає 2000 грн., їх балансова купівельна вартість - 1500 грн.

На поточний рахунок підприємства-продавця надійшла оплата за раніше відвантажені товари в розмірі 2400 грн. (в т.ч. ПДВ).

Реєстр господарських операцій ВАТ "Люксія" за 1-й квартал ц.р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Відвантажено товар покупцеві	?
2	Нараховано ПДВ згідно з чинним законодавством	?
3	Списано товари зі складу за балансовою (купівельною) вартістю	?
4	Визначено фінансовий результат	?
5	Зараховано суми оплати за раніше відвантажені товари на поточний рахунок підприємства	?

Завдання 3.7

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Підприємством оптової торгівлі ТзОВ "Еврика" придбано товари на суму 120000 грн., в т.ч. ПДВ. Реалізовано товари за договірною ціною на суму 180000 грн. Витрати на збут склали 35000 грн. Облік товарів здійснюється за цінами реалізації.

Завдання 3.8

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання

ТзОВ "Дельта" оприбуткувало товари, що надійшли від підприємств-виробників, розташованих на митній території України. За отриманий товар здійснено передоплату.

Рахунок-фактура постачальника включає:

- вартість товару за договором купівлі продажу (без ПДВ) – 5000 грн.;
- вартість незворотної тари (без ПДВ) — 400 грн.;
- сума транспортних послуг по доставці товарів постачальником (без ПДВ) — 10 грн.

Товар і тара надійшли повністю у відповідності з документами.

Завдання 3.9

Необхідно:

— скласти журнал реєстрації господарських операцій ТзОВ "Тамарад" за лютий ц.р., де вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи, якщо:

- а) ТЗВ включається до первісної вартості придбаного товару;

б) облік ТЗВ ведеться на окремому рахунку;

— визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

ТзОВ "Тамарад" придбало в лютому ц.р. партію товарів на суму 60000 грн. Протягом лютого ц.р. весь отриманий товар реалізовано, виручка від реалізації становила 90000 грн., в т.ч. ПДВ. Частина товару на суму 3000 грн. було повернуто покупцями. При розрахунку за товар покупцям за дострокову оплату надано знижку в розмірі 2400 грн. При доставці товару підприємством понесено транспортні витрати - 6000 грн., в т.ч. ПДВ.

Завдання 3.10

Необхідно:

— скласти журнал реєстрації господарських операцій;

— зазначити первинні документи.

Дані для виконання:

Зі складу оптового підприємства "Горизонт" 10 січня ц.р. відвантажено покупцю товари. В рахунку-фактурі зазначена вартість товарів за продажними цінами на суму 130000 грн.

Вартість відвантажених товарів за купівельними цінами склала 110000 грн. Гроші за відвантажену продукцію надійшли на поточний рахунок ТзОВ "Горизонт" 15 січня ц.р.

Завдання 3.11

Необхідно:

— скласти журнал реєстрації господарських операцій;

— зазначити первинні документи.

Дані для виконання:

На складі оптового торговельного підприємства "Океаніда" на підставі рахунку-фактури, отриманого від постачальника, оприбутковано продукцію за купівельними цінами на суму 145000 грн., в т.ч. ПДВ.

Торгова націнка оптового підприємства складає 15 %.

Завдання 3.12

Необхідно:

— визначити, чи правильні дії бухгалтера.

Дані для виконання:

ЗАТ "Титан", крім продажу товарів, які оподатковуються ПДВ за ставкою 20 %, реалізовує товари, звільнені від оподаткування. Для доставки товарів підприємство користується послугами транспортних організацій. Бухгалтер відносить суму ПДВ по послугах до податкового кредиту.

Завдання 3.13

Необхідно:

— скласти журнал реєстрації господарських операцій;

— зазначити первинні документи.

Дані для виконання:

На склад оптового підприємства "Еліт" надійшли товари. В супровідних товарних документах зазначено (в грн.):

1. Вартість товару за відпускними цінами без ПДВ — 9500.
2. ПДВ — 1900.
3. Транспортні витрати, в т.ч. ПДВ — 250 ,
4. Нестача з вини постачальника, виявлена при прийманні товару — 500.

ТЕМА 4. Особливості обліку операцій в роздрібній торгівлі

Завдання 4.1

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Якими нормативними документами регламентується роздрібна торгівля?
2. Які основні завдання бухгалтерського обліку товарних операцій підприємств роздрібною торгівлі?
3. Що включається в товарообіг роздрібних торговельних підприємств?
4. Які пункти торгівлі відносяться до стаціонарних?
5. Від яких факторів залежить порядок оформлення придбання товарів

торговельними підприємствами?

6. Як документально оформлюється приймання товарів:

— зі складів постачальника;

— при централізованій доставці?

7. Як організується облік товарів і тари на роздрібних підприємствах?

Завдання 4.2

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Якими документами оформлюється відпуск товарів в дрібнороздрібну мережу?

2. Що є підставою для відпуску товарів дрібним оптом окремим підприємствам та організаціям?

3. В чому полягає процедура продажу товарів тривалого користування в кредит?

4. Що представляє собою "перекидання" товарів з одного роздрібного підприємства в інше? В яких випадках і на яких підставах здійснюються такі операції?

5. Що таке товарний звіт? Який порядок його заповнення?

6. Який порядок застосування ЕККА?

7. Чи необхідне застосування ЕККА при виїзdnій торгівлі, здійснюваній у причепах-дачах?

8. На яких рахунках і субрахунках ведеться синтетичний облік товарів і тари на роздрібних підприємствах?

9. Які особливості обліку тари на роздрібних торговельних підприємствах Ви можете назвати?

Завдання 4.3

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми;

— заповнити довіреність і журнал реєстрації довіреностей.

Дані для виконання:

В журналі обліку виданих довіреностей зареєстрована довіреність № 109 на одержання товарів від Харківського птахокомбінату. Довіреність видана Кошкіну Кіндрату Никифоровичу 03.06 ц.р.; строк дії довіреності -10 днів. 10.06.99 р. на підставі товарно-транспортної накладної № 780 в магазин "Омега" надійшли товари.

В товарно-транспортній накладній значиться:

Найменування товару, тари	Од виміру	Кількість	Ціна, грн	Сума, грн
Кури	кг	50	2,40	?
Качки	кг	30	3,00	?
Разом,				?
в т ч. ПДВ				?
Ящики металеві	шт.	8	3,50	?
Автопослуги,				60,00
в т.ч. ПДВ				10,00
Разом до сплати				?
Роздрібна ціна кур		50	3,60	?
Роздрібна ціна качок		30	4,50	?
Разом				?

Завдання 4.4

Сформулювати зміст господарських операцій та вказати первинні документи на підставі наведеної кореспонденції рахунків.

I варіант

- Д-т 282 К-т 631
- Д-т 301 К-т 702
- Д-т 902 К-т 282
- Д-т 282 К-т 285
- Д-т 791 К-т 902
- Д-т 702 К-т 791
- Д-т 371 К-т 311
- Д-т 702 К-т 641
- Д-т 641 К-т 631
- Д-т 311 К-т 301

II варіант

- Д-т 644 К-т 631
- Д-т 641 К-т 644
- Д-т 361 К-т 702
- Д-т 704 К-т 301
- Д-т 282 К-т 281
- Д-т 93 К-т 661
- Д-т 92 К-т 65
- Д-т 641 К-т 372
- Д-т 93 К-т 372
- Д-т 93 К-т 377

Завдання 4.5

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити продажну вартість товару.

Дані для виконання:

Відпущено зі складу магазину № 12 товари за купівельними цінами на суму 500 грн. Вони були реалізовані з торговою націнкою — 25 %.

Завдання 4.6

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

ТзОВ "Купріум" придбало 100 пачок паперу за ціною 6 грн., в т.ч. ПДВ, 100 підставок для канцелярських товарів за ціною 60 грн., в т.ч. ПДВ. При торговій націнці підприємства в розмірі 10 % було продано 90 пачок паперу та 30 підставок.

5 пачок паперу і 3 підставки для канцтоварів було використано для власних потреб підприємства.

Завдання 4.7

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Підприємство "Саламандра" здійснило передоплату товарів постачальнику. За угодою воно повинно було отримати товарів на суму 600 грн., в т.ч. ПДВ. Товари надійшли на підприємство. На одержані від постачальника товари нараховано торгову націнку в розмірі 15 %. Облік товарів ведеться за продажними цінами.

Завдання 4.8

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій ТзОВ "Амалія". Дані для виконання: Реєстр господарських операцій ТзОВ "Амалія" за вересень ц.р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Оприбутковано товар на торгову точку: — купівельна вартість (без ПДВ) — на суму ПДВ	40000 ?
2	Нараховано торгову надбавку	7000
3	Оприбутковано в касу виручку від продажу товарів	60000
4	Нараховано ПДВ у складі виручки	?
5	Списано реалізовані торгові націнки	?
6	Списано реалізований товар за первісною вартістю	?
7	Списано на фінансові результати собівартість реалізованих товарів	?
8	Видано покупцю гроші за повернений товар	3000
9	Скориговано раніше нарахований ПДВ у складі вартості повернення (методом "червоне сторно")	?
10	Відновлено торгову націнку на повернений товар	?
11	Повернений товар оприбутковано на склад (методом "червоне сторно")	?

Завдання 4.9

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій ПП "Фром".

Дані для виконання:

Реєстр господарських операцій ПП "Фром" за травень ц.р.

№ оп	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Видано з каси грошові кошти в підзвіт	1000
2	Прийнято від населення склотару підзвітною особою	800
3	Повернено в касу від підзвітної особи залишок невитрачених грошових коштів	?
4	Здано тару магазином до централізованого пункту прийому	?
5	Отримано в касу грошові кошти за здану тару	?

Завдання 4.10

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

ПП "Гронос" закупило товар для реалізації в кількості 5 одиниць за ціною 480 грн., в т.ч. ПДВ.

На придбані товари було нараховано торгову націнку — 10 %. Продукцію реалізовано з розстрочкою платежу:

— Петренко П.О. (фізична особа) — 1 одиницю продукції, відсотки за надану розстрочку платежу - 5 %;

— ТзОВ "Світоч" (юридична особа) — 2 одиниці продукції, відсотки за надану розстрочку платежу — 57 грн. 60 коп.

Розстрочка надана на 6 місяців.

Покупцями внесені перші внески (25 %) від вартості товару.

Розрахована сума щомісячних платежів:

— Петренко П.О. — 75,60 грн. в місяць;

— ТзОВ "Світоч" — 151,03 грн. в місяць.

Петренко П.О. здійснював внески готівкою в касу торговельного підприємства і після закінчення 6 місяців оплатив придбаний в розстрочку товар.

ТзОВ "Світоч" провів оплату за п'ять місяців, оплата за шостий місяць була проведена з порушенням строків.

Нарахована пеня ТзОВ "Світоч" за прострочку платежу — 6 грн.

Платіж за шостий місяць внесений з врахуванням пені.

Завдання 4.11

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

ТзОВ "Омелія" реалізувало ВАТ "Merica" продукцію на суму 1200 грн.

Гарантійний строк експлуатації продукції — 3 місяця. Після закінчення 2-х місяців виникла необхідність ремонту. Ремонт проводив виробник (він же продавець) продукції.

Вартість ремонту — 200 грн., з них:

— вартість матеріалів — 150 грн.;

— заробітна плата і відрахування на соціальні заходи робітників, що проводили ремонт — 50 грн.

Рівень гарантійних замін, вказаний в технічній документації постачальника — 10 %.

Статутом підприємства передбачено створення резервного фонду для списання витрат по гарантійному ремонту. Сума нарахованого резерву - 500 грн.

Завдання 4.12

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Продано товар Іваненко І.О. на суму 360 грн., в т.ч. ПДВ. Цей товар повернений покупцем. Повернення оформлено відповідно до чинних нормативних документів. Покупець не є платником ПДВ. Загальний товарообіг за звітний період — 12600 грн., в т.ч. ПДВ. Середній відсоток товарної надбавки — 31,67 %.

Завдання 4.13

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Продано товар покупцю на суму 240 грн., в т.ч. ПДВ. Цей товар повернений покупцем у зв'язку з виявленим протягом гарантійного терміну дефектом. Покупець не є платником ПДВ. Загальний товарообіг за звітний період - 12000 грн., в т.ч. ПДВ. Середній відсоток товарної надбавки - 40 %.

ТЕМА 5. Особливості обліку операцій у комісійній торгівлі

Завдання 5.1

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Якими нормативними-документами регулюється порядок здійснення комісійної торгівлі?
2. Хто є учасниками торговельного процесу на комісійних засадах?
3. Яким документом регулюються відносини сторін при комісійній торгівлі?
4. Які товари можуть прийматися на комісію?
5. Який порядок документального оформлення прийняття товарів на комісію від фізичних та юридичних осіб?
6. Як в бухгалтерському обліку комісіонер та комітент відображають прийняття (передачу) товарів на комісію?
7. Який порядок уцінки товарів, прийнятих на комісію?
8. В яких розмірах комітент відшкодовує комісіонеру витрати по зберіганню його товару?

Завдання 5.2

Необхідно:

- укласти комісійну угоду;
- заповнити квитанцію і товарний ярлик № 18 від 5-го березня ц.р.

Дані для виконання:

Торговий дім "Ера" прийняв на комісію від Толочко Тетяни Олексіївни куртку шкіряну жіночу, 48-го розміру чорного кольору, яка за згодою сторін була оцінена в 300 грн. Спеціаліст-оцінник — Осипенко Остап Олександрович. Розмір комісійної винагороди складає 5 %.

Адреса комісіонера: м. Житомир, вул. Пушкінська, 12, тел. 20-42-20.

Ідентифікаційний код за ЄДРПОУ 33333333.

Найменування банківської установи "Аваль".

Поточний рахунок № 134970011172.

МФО 323000.

Директор підприємства - Мартинова Марія Андріївна.

Завдання 5.3

Необхідно:

— скласти акт № 4 від 7-го травня ц.р. на уцінку комісійних товарів.

Дані для виконання:

Торговий дім "Ера" провів уцінку комісійних товарів:

№ з/п	Номер квитанції, дата й складання	Найменування товару	Ціна, грн.
1	№1232 від 19.02 ц.р.	Килим	35
2	№ 1260 від 20.02 ц.р.	Телевізор	245
3	№ 1653 від 05.03 ц.р.	Сервіз	150
4	№ 1644 від 06.03 ц.р.	Сервант	60
5	№ 1541 від 06.03 ц.р.	Палас	150

Інші необхідні дані використати із завдання 5.2.

Завдання 5.4

Необхідно:

— скласти акт переоцінки № 4 від 20-го квітня ц.р.

Дані для виконання:

Торговий дім "Екзотік" 14-го березня ц.р. прийняв на комісію від фізичної особи пилосос за квитанцією № 22, який за згодою сторін був оцінений в 670 грн. 20-го квітня ц.р. комісією у складі директора підприємства, бухгалтера і спеціаліста-оцінника було проведено переоцінку пилососа у зв'язку з пошкодженням подачі повітря: відбулося зменшення ціни на 20 %.

Завдання 5.5

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків у комісіонера і комітента та первинні документи;

— сформулювати зміст операцій та визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

10-го червня ц.р. прийнятий на комісію від фізичної особи товар, який був у використанні. За згодою сторін була визначена ціна 700 грн., комісійна винагорода підприємства 15 %.

15-го червня ц.р. товар був проданий. Продажна вартість товару становить 785 грн.

Завдання 5.6

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків у комісiонера i комiтента та первиннi документи;

— сформулювати змiст операцiй та визначити необхiднi суми.

Данi для виконання:

За договором комiсiї ТзОВ "Самурай" 15 сiчня ц.р. було отримано товар на суму 1200 грн., в т.ч. ПДВ. Сума комiсiйної винагороди склала 120 грн., в т.ч. ПДВ. 20 сiчня ц.р. товар було реалiзовано за 1250 грн.

Примiтка: Сума комiсiйної винагороди утримується комiсiонером самостiйно, пiсля реалiзацiї товару.

Завдання 5.7

Необхiдно:

— вказати кореспонденцiю рахункiв у комiсiонера i комiтента та первиннi документи;

— сформулювати змiст операцiй та визначити необхiднi суми.

Данi для виконання:

За договором комiсiї ТзОВ "Лiюква" отримало товар для продажу на суму 14100 грн., в т.ч. ПДВ. Товар було вiдвантажено ПП "Соло". За реалiзований товар на поточний рахунок комiсiонера надiйшли грошовi кошти в сумi 17500 грн. Товар передано покупцю, розрахунки з комiтентом проведено.

Завдання 5.8

Необхiдно:

— вказати кореспонденцiю рахункiв та первиннi документи;

— визначити необхiднi суми.

Данi для виконання:

Фiзична особа, яка є нерезидентом без постiйного мiсця проживання в Україні, вiд свого iменi здає в комiсiйний магазин новий товар. Товар

оцінений в 500 грн., без ПДВ. Комісійна винагорода магазину встановлена в розмірі 35 % (з ПДВ), а продажна ціна товару — 675 грн. (з ПДВ).

Примітка. Податкові зобов'язання по ПДВ виникають у комісiонера в розмірі, що визначається від суми продажної вартості товару. Комісійним магазином утриманий належний перерахуванню до бюджету прибутковий податок з суми, що отримує нерезидент за ставкою 20 %.

Завдання 5.9

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Комісіонером прийнятий товар на комісію. Згідно з договором комісії продажна вартість товару складає 3600 грн. Комісійна винагорода — 980 грн. Товар проданий на 65-й день.

Завдання 5.10

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Комісіонером прийнятий на комісію товар. Згідно з договором продаж- на вартість товару складає 3000 грн. Комісійна винагорода — 600 грн. Товар проданий на 80-й день.

Завдання 5.11

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

До магазину "Лілея" на комісію фізичною особою зданий холодильник, який вже перебував в експлуатації. Договірна вартість товару — 10000 грн.

Протягом 60 календарних днів товар не був реалізований, тому його уцінили. Ще через 5 календарних днів холодильник був реалізований за продажною ціною 7210 грн. Комісійна винагорода складає 750 грн.

Завдання 5.12

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

ТзОВ "Омега" були передані на комісію в магазин "Дитячий світ" 13-го квітня ц.р. 10 фотоапаратів фірми "Косіак", які оцінили по 240 грн. за одиницю. 14-го квітня ц.р. були продані 2 фотоапарати. Комісійна винагорода складає 50 грн. Протягом наступних 60 календарних днів товари не були реалізовані і їх повернули комітенту.

Завдання 5.13

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Фізична особа здала автомобіль ВАЗ-2101 на комісію. Продажна ціна автомобіля визначена в сумі 9600 грн. При цьому до виплати комітентові належить 7000 грн.

ТЕМА 6. Облік інших товарних операцій

Завдання 6.1

Дати відповіді на питання по лекції.

1. На якому рахунку відображається вартість повернених покупцем продукції і товарів?
2. Який документ складається для відображення повернення бракованих товарів у місцях їх продажу?
3. Як в бухгалтерському обліку відображається заміна бракованого товару на аналогічний якісний товар?
4. Показати як в бухгалтерському обліку відображається заміна бракованого товару на такий же товар іншої моделі з відповідним перерахунком ціни?
5. За якими ознаками класифікують тару?
6. Назвати первинні документи, які складаються для оформлення надходження, використання і вибуття тари?
7. Показати в обліку відображення операцій з тарою?
8. Які основні особливості оцінки тари Вам відомі?
9. Назвати особливості обліку витрат по операціях з тарою, що не підлягає поверненню?

Завдання 6.2

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які відмінності між зворотною та заставною тарою?
2. Який порядок надходження та оформлення тари на підприємствах оптової та роздрібною торгівлі?
3. Які особливості обліку реалізації тари? В яких регістрах обліку відображаються ці операції?
4. Як правильно скласти товарний звіт і звіт по тарі, вказати строки їх складання?
5. В яких випадках проводиться переоцінка товарів Назвати порядок її проведення.

6. Якими документами торговельне підприємство оформлює факт переоцінки товарів?

7. Які рахунки бухгалтерського обліку використовуються для відображення переоцінки товарів?

Завдання 6.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які види матеріальної відповідальності Вам відомі, в чому полягає їх суть?

2. В яких випадках та між ким укладається договір про матеріальну відповідальність?

3. З якою метою ведуть товарний звіт? Які дані він повинен містити? На підставі чого складаються ці звіти і які строки їх здачі?

4. Що таке інвентаризація? Які види інвентаризації існують?

5. Який порядок проведення інвентаризації на торговельних підприємствах?

6. Якими документами оформлюються результати інвентаризації на торговельних підприємствах?

7. Які види розбіжностей можуть бути виявлені при інвентаризації? Як це відображається в бухгалтерському обліку?

8. В яких випадках використовуються норми природного убутку?

Завдання 6.4

Необхідно:

— заповнити товарну книгу №7 робітника дрібнороздрібної мережі на підставі наведених даних.

Дані для виконання:

Савицькою Світланою Антонівною — працівником ларька № 4, який розташований за адресою: м. Київ, вул. Профсоюзна, 7, були здійснені такі записи.

1. 16-го березня ц.р. прибутковою накладною № 77 було оприбуткова-

но костюми спортивні чоловічі (40 шт.) за продажними цінами на суму 1680 грн.

2. 18-го березня ц.р. (видаткова накладна № 81) було продано 25 костюмів спортивних чоловічих. .

Ларьок № 4 закріплений за фірмою "Надія", розташованою за адресою: м. Київ, вул. Профсоюзна, 3.

Товарний ліміт ларька складає 2000 грн.

Адреса Савицької С.А.: м. Київ, вул. Індустріальна, 26, кв. 47.

Паспорт: серія КМ № 583146, виданий Радянським РВ УМВС в м. Києві 3-го листопада 1997 р. ;

Договір з Савицькою С.А. був укладений 12-го травня 1998 р.

Товарна книжка видана 12-го травня 1998 р.

Завдання 6.5

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Придбані товарно-матеріальні цінності, упаковані в тару (тара не зворотна):

— вартість ТМЦ — 180 грн., в т. ч. ПДВ;

— вартість тари — 60 грн., в т. ч. ПДВ.

Завдання 6.6

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

МП "Вікторія" отримано інвентарну тару від ВАТ "Сокіл" на суму 120 грн., яка за своєю вартістю або строком служби відноситься до необоротних малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Наказом про облікову політику встановлені норми нарахування зносу малоцінних та швидкозношуваних предметів — 100 %.

Реєстр господарських операцій МП "Вікторія" за жовтень ц.р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Оприбутковано тару на склад	?
2	Відображено ПДВ по придбаній тарі	?
3	Проведено оплату постачальнику	?
4	Відображено податковий кредит з ПДВ	?
5	Передано інвентарну тару в експлуатацію	?
6	Нараховано знос МШП при передачі в експлуатацію	?

Завдання 6.7

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

ТзОВ "Сталкер" придбало тару вартістю 90 грн., в т.ч. ПДВ, і окремо товар вартістю 360 грн., в т.ч. ПДВ, який потім був затарений в тару і проданий ВАТ "Сяйво". Відпускна вартість товару в тарі склала 600 грн., в т.ч. ПДВ. Тара під товарами в договорі між ТзОВ "Сталкер" та ВАТ "Сяйво" визначена як зворотна тара, її заставна вартість дорівнює 50 грн.

Завдання 6.8

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Торговельне підприємство ЗАТ "Атланта" закупило картонну тару вартістю 120 грн. (в т.ч. ПДВ). В подальшому вона буде використовуватись як одноразова (що не підлягає обов'язковому поверненню підприємству) для дрібного розфасування товару, який реалізується населенню. Вартість затареного в картонну тару товару дорівнює 900 грн. (в т.ч. ПДВ). Торгова націнка на товар складає 300 грн.

Завдання 6.9

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

В ПП "Корона" на складі на початок III кварталу ц.р. залишки печива склали 1000 грн. Протягом III кварталу ц.р. підприємство придбало печиво на суму 6000 грн. (без ПДВ).

При транспортуванні печиво частково втратило свою первісну якість, в результаті чого виникла необхідність в його уцінці. Комісією було прийнято рішення уцінити печиво на суму 500 грн. Протягом кварталу ПП "Корона" реалізувало печиво на суму 5300 грн. (без ПДВ).

Завдання 6.10

Необхідно

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Вартість ТМЦ, вказана в документах постачальника, — 350 грн. (без ПДВ).

Виявлена недостача в межах норм природного убутку на суму 50 грн. (без ПДВ).

Фактично надійшло ТМЦ на суму 300 грн. (без ПДВ).

Завдання 6.11

Необхідно

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

ПП "Мішель" провело уцінку товарів на суму 600 грн., в т.ч. купівельну вартість зменшено на суму 200 грн. Суму уцінки віднесено на зменшення товарних надбавок та на збитки від знецінення запасів (товарів). Дооцінка товарів проведена на суму 600 грн. Загальна сума збільшення вартості товарів — 720 грн.

Реєстр господарських операцій ПП "Мішель" за грудень ц. р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Суми уцінки віднесено: — на зменшення товарних надбавок — на результати фінансово-господарської діяльності	? ?
2	Зменшено суму податкового кредиту по ПДВ на суму уцінки купівельної вартості товарів (методом "червоне сторно")	?
3	Списано на витрати звітного періоду, пов'язані із знеціненням запасів суму податкового кредиту по ПДВ на суму уцінки	?
4	Списано на фінансові результати витрати, пов'язані з уцінкою товару	?
5	Проведено дооцінку за рахунок збільшення товарної надбавки	?

Завдання 6.12

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

На підприємстві роздрібною торгівлі "Океан" була виявлена нестача товарів внаслідок крадіжок, купівельна вартість яких становила 240 грн., в т. ч. ПДВ. Облікова вартість — 200 грн.

Торгова націнка на даному підприємстві — 3 % від вартості придбання, по розкрадених товарах — 72 грн.

Недостача була віднесена на винну особу — Пономарьова П.В.

Індекс інфляції — 101 %.

Завдання 6.13

Необхідно:

- розв'язати наведену ситуацію;
- визначити, яку суму повинен доплатити споживач при заміні телевізора на музичний центр;
- визначити, яку суму грошових коштів отримає підприємство-продавець від споживача за музичний центр.

Дані для виконання:

У вересні ц.р. ТзОВ "Дубок" реалізувало споживачеві телевізори в кількості 5 шт. за ціною 1200 грн., у т.ч. ПДВ.

У жовтні ц.р. ціна на телевізори збільшилася і склала 1800 грн., а споживач у зв'язку з виявленням недоліків товару в процесі експлуатації пред'явив продавцеві вимогу на заміну телевізору на музичний центр, ціна якого на момент заміни складала 3000 грн., у т.ч. ПДВ. Ціна телевізора на момент заміни — 1800 грн.

ТЕМА 7. Облік доходів, витрат та формування фінансових, результатів торговельних підприємств

Завдання 7.1

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
___ (1) Метод участі в капіталі	А. Зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників)
___ (2) Асоційоване підприємство	Б. Збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на суму, відповідно, збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування
___ (3) Надзвичайні виграти	В. Підприємство, в якому інвестору належить блокувальний пакет акцій (більш як 25 % акцій) і яке не є дочірнім чи спільним підприємством інвестора
___ (4) Визнання	Г. Невідшкодовані збитки від надзвичайних подій (стихійного лиха, пожеж, техногенних аварій тощо), включаючи затрати на запобігання виникнення втрат від стихійного лиха та техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних подій за рахунок інших джерел
___ (5) Витрати	Д. Процес опису, оцінки та включення до фінансового звіту певної статті

Завдання 7.2

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Що розуміють під поняттям "доходи торговельних підприємств"?
2. Які види діяльності Вам відомі?
3. Яким чином класифікується звичайна діяльність підприємства?
4. Яким Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку визначено

методологічні засади формування інформації про доходи підприємства?

5. Який порядок оцінки доходу передбачено в бухгалтерському обліку?
6. Який рахунок використовується для обліку доходів від реалізації товарів?
7. Які доходи включаються до складу інших операційних?
8. На яких рахунках відображаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства та доходи від фінансових інвестицій?

Завдання 7.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які види доходів обліковуються на рахунку 74 "Інші доходи" та 75 "Надзвичайні доходи"?
2. Назвати основні умови визнання витрат.
3. За якими ознаками класифікуються витрати?
4. Які рахунки використовуються для накопичення інформації про витрати діяльності? Охарактеризувати кожен з них.
5. Що таке надзвичайні витрати?
6. Який рахунок використовується на торговельному підприємстві для обліку фінансових результатів? Що відображається по дебету та по кредиту цього рахунку?
7. Показати схематично відображення в обліку доходів, витрат підприємства та визначення фінансових результатів.

Завдання 7.4

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій ТзОВ "Магнолія".

Дані для виконання:

ТзОВ "Магнолія" в квітні ц.р. реалізувало товар на загальну суму 1056 грн.; в т.ч. ПДВ. Поставка здійснюється на умовах часткової передоплати.

Купівельна вартість товару - 616 грн.

Реєстр господарських операцій ТзОВ "Магнолія" за квітень ц.р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Отримано часткову передоплату, за товар	528
2	Відображено ПДВ	?
3	Відвантажено товар покупцю	?
4	Нараховано ПДВ	?
5	Списано собівартість товару	?
6	Відображено у складі фінансових результатів — чистий дохід; — собівартість реалізації	?
7	Закриті розрахунки по авансах	?
8	Отримано доплату за товар	?

Завдання 7.5

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій ВАТ "Омелія".

Дані для виконання:

Підприємство ВАТ "Омелія", яке веде облік товарів за купівельною вартістю, в серпні ц.р. оплатило і оприбуткувало товари в кількості 3 шт. за ціною 240 грн. (без ПДВ).

Реалізований товар в кількості 3 шт. за ціною 480 грн. (без ПДВ). Оплата за товар не надійшла. Витрати на збут за місяць склали 150 грн.

Реєстр господарських операцій ВАТ "Омелія" за серпень ц.р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Оприбутковано товар, що надійшов від постачальника	?
2	Відображено суму ПДВ	?
3	Погашено заборгованість перед постачальником за товар, що надійшов з поточного рахунку	?
4	Реалізовано товар	?
5	Відображено суму ПДВ	?
6	Відображено облікову вартість відвантаженого товару	?
7	Списано витрати на збут на фінансові результати	?
8	Відображено фінансовий результат від реалізації — чистий дохід; — собівартість реалізації.	?

Завдання 7.6

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій ПП "Ельдор".

Дані для виконання:

ПП "Ельдор" придбало в січні ц.р. партію товарів на суму 46200 грн., в т.ч. ПДВ. Протягом січня весь отриманий товар реалізовано, виручка від реалізації становить 69300 грн., в т.ч. ПДВ. Частину товарів на суму 2310 грн. повернуто покупцями. Собівартість реалізованого товару склала 38500 грн.

Реєстр господарських операцій ПП "Ельдор" за січень ц.р.

№ оп	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Оприбутковано товар, що надійшов від постачальника: — на суму вартості товару — на суму ПДВ	? ?
2	Відвантажено товар покупцям	?
3	Нараховано ПДВ у складі виручки	?
4	Відображено у складі фінансових результатів	?
5	Списано на фінансові результати собівартість реалізованого товару	?
6	Повернено покупцями частину товару	?
7	Скориговано раніше нарахований ПДВ на вартість повернення товару	?

ТЕМА 8. Особливості обліку рухомого складу автотранспортних підприємств

Завдання 8.1

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
__ (1) Власні основні засоби	А. Засоби праці, які безпосередньо беруть участь в процесі матеріального виробництва і забезпечують необхідні для здійснення транспортного процесу матеріальні умови
__ (2) Основні виробничі засоби	Б. Систематичний розподіл вартості необоротних активів, в тому числі і вартості автомобілів, які амортизуються, протягом строку їх корисного використання (експлуатації)
__ (3) Основні невиробничі засоби	В. Засоби, що належать даному підприємству і використовуються ним для виробничих та інших потреб, можуть бути передані в оренду іншим підприємствам

Термін	Визначення
___ (4) Інвентарний об'єкт	Г. Очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватись підприємством, або за їх допомогою буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг)
___ (5) Амортизація	Д. Окремий об'єкт зі всіма належними йому пристосуваннями і приладдям
___ (6) Строк корисного використання (експлуатації) автомобілів	Е. Комплекс операцій з відновлення справності або працездатності виробів, відновлення ресурсів виробів або їх складових частин
___ (7) Технічне обслуговування	Є. Засоби, що безпосередньо не беруть участі в процесі виробництва, до них відносяться будинки культури, житлові будинки, гуртожитки, які використовуються в житловому, комунальному і культурному обслуговуванні працівників автотранспортного підприємства
___ (8) Ремонт	Ж. Комплекс операцій з підтримання працездатності або справності транспортного засобу в період його використання за призначенням, збереження та транспортування

Завдання 8.2

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Що відноситься до транспортних засобів і за якими ознаками вони групуються?
2. Які вимоги висуваються до обладнання вантажно-пасажирських автомобілів?
3. Що таке рухомий склад?
4. З яких основних агрегатів складається транспортний засіб?
5. Що розуміють під поняттям "інвентарний об'єкт"?
6. Який порядок присвоєння об'єктам інвентарних номерів?
7. Які основні документи застосовуються для обліку рухомого складу?
8. Яка інформація зазначається в інвентарних картках?
9. Назвати основні джерела надходження основних засобів на автотранспорті підприємства.
10. Який документ свідчить про надходження автомобіля? Яка документація додається до нього?
11. Який порядок документального оформлення купівлі-продажу автомобіля?

Завдання 8.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Що включається до первісної вартості придбаного автомобіля?
2. Який порядок відображення в бухгалтерському обліку придбання автомобіля у юридичної особи на території України?
3. На яких рахунках обліку відображається внесення автомобіля до статутного капіталу та безоплатне його отримання?
4. Як відображається знос автотранспортних засобів в обліку?
5. Що таке технічне обслуговування автомобілів? На які види воно поділяється?
6. Які роботи виконуються при сезонному технічному обслуговуванні автомобілів?
7. Які види ремонту здійснюються на АТП?
8. З яких основних технологічних елементів складається поточний ремонт?
9. Хто на підприємстві здійснює контроль за технічним станом рухомого складу?
10. Який порядок реалізації транспортних засобів?
11. В яких випадках відбувається ліквідація транспортних засобів? Які документи є підставою для цього?

Завдання 8.4

Дати відповіді на питання згідно з чинним законодавством.

1. Які норми необхідно застосовувати при розрахунку витрат палива для моделей автомобілів, що не увійшли до збірника "Норми витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті"?
2. Чи може головний бухгалтер своїм розпорядженням зобов'язати працівника бухгалтерії здійснювати облік і видачу доручень?
3. Чи можна списати бланки доручень за актом довільної форми?
4. Які вимоги висуваються до транспортних засобів, що переобладнуються для перевезення пасажирів?
5. Які нормативні документи регламентують питання митного оформ-

лення автотранспортних засобів?

6. Які документи засвідчують правомірність володіння та користування транспортними засобами?

7. За яких обставин транспортний засіб не пропускається на митну територію України?

8. Чи можна ввозити на митну територію України транспортні засоби, які не зняті з обліку в країні придбання?

Завдання 8.5

Дати відповіді на питання згідно з чинним законодавством.

1. Який порядок митного оформлення легкових автомобілів, тимчасово завезених на Україну?

2. Протягом якого часу повинен бути зареєстрований транспортний засіб, тимчасово завезений на територію України?

3. Що робити, коли тимчасово завезений автомобіль викрадено?

4. Чи існують пільги при ввезенні в Україну транспортних засобів, зокрема, легкових автомобілів?

5. З якого віку можна зареєструвати на своє ім'я транспортний засіб?

6. Чи можна зареєструвати самостійно сконструйований автомобіль?

7. У які терміни власник повинен зареєструвати автомобіль?

8. Підприємство продає автомобіль. Які документи необхідно надати для оформлення даної угоди? Як відображається дана операція згідно з П(С)БО?

9. Чи потрібно оформлювати ліцензію на торгівлю імпортованими автомобілями (з Росії) і якщо так, то куди звертатися за її одержанням?

10. Чи необхідна експертна оцінка легкового автомобіля при його продажу юридичній особі?

Завдання 8.6

Необхідно:

— скласти акт приймання-передачі основних засобів № 1;

— заповнити інвентарну картку обліку основних засобів № 12.

Дані для виконання:

Комісія в складі головного інженера, головного бухгалтера, начальника стоянки оприбуткувала автомобіль ГАЗ-31-10. Автомобіль виготовлено Горьківським автозаводом, дата випуску — 1-е липня ц.р., заводський номер-551136.

Після перевірки та випробування комісія зробила висновок, що автомобіль відповідає технічним умовам та придатний до експлуатації. Автомобілю присвоєно інвентарний номер 25.

До акту додано:

1) рахунок-фактуру № 22 Горьківського автозаводу від 27-го липня ц.р., відповідно до якого: вартість автомобіля ГАЗ-31-10 становить 30580 грн., залізничний тариф — 1050 грн.;

2) технічний паспорт.

Завдання 8.7

Необхідно:

— зазначити порядок подання заяви суб'єктами підприємницької діяльності на отримання ліцензії по наданню послуг з перевезень;

— оформити наступні документи:

- заяву на видачу ліцензії суб'єкту підприємницької діяльності;
- ліцензію.

Дані для виконання:

Керівництво ВАТ "Автосфера" прийняло рішення здійснювати міжнародні перевезення вантажними автомобілями. Ліцензія видається на 3 роки.

Додаткові дані по ВАТ "Автосфера": м. Київ, вул. Перемоги, 1; тел. 222-34-55, ідентифікаційний код 2670899111.

Завдання 8.8

Необхідно:

— зазначити, чи сплачується ПДВ при перетині, кордону України. Дані для виконання:

ВАТ "Ростов" отримало благодійну допомогу від нерезидента у вигляді легкового автомобіля "Ford-2001".

Завдання 8.9

Необхідно:

— визначити, хто звільняється від сплати збору на обов'язкове пенсійне страхування при придбанні автомобіля у власність;

— назвати нормативні документи, які регулюють сплату збору на обов'язкове пенсійне страхування при придбанні автомобіля.

Дані для виконання:

1) громадянин України інвалід Давченко Д.О. отримав через органи соціального захисту населення автомобіль;

2) ВАТ "Транспорт" перереєструє автомобіль у зв'язку зі зміною місцезнаходження;

3) дипломатичне представництво в Україні придбало автомобіль.

Завдання 8.10

Необхідно:

— зазначити, чи правомірні дії працівників ДПА.

Дані для виконання:

Між юридичною і фізичною особою (остання не є суб'єктом підприємницької діяльності) був укладений договір оренди легкового автомобіля. В орендну плату була включена сума амортизації автомобіля і зносу шин. Знос шин визначався на підставі фактичного пробігу автомобіля (за подорожніми листами), норми пробігу шин, їх кількості і вартості. При виплаті орендної плати бухгалтерією підприємства не утримувався прибутковий податок із зазначених сум.

При перевірці підприємства податковою адміністрацією на суми, отримані орендодавцем за знос шин, нараховано прибутковий податок.

Завдання 8.11

Необхідно:

— зазначити, якими бухгалтерськими проводками відображаються операції з придбання і видачі наведених документів.

Дані для виконання:

Підприємство купує проїзні документи на приміський пасажирський та міський транспорт, які безоплатно видає окремим працівникам квитки для проїзду на роботу і з роботи.

Завдання 8.12

Необхідно:

— зазначити, чи необхідно при реєстрації автомобіля в органах ДАІ сплачувати пенсійний збір.

Дані для виконання:

Підприємство — резидент України уклало з нерезидентом - фізичною особою угоду на оренду автомобіля з подальшим його поверненням. Автомобіль буде завезено з-за меж митного кордону України.

Завдання 8.13

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
— визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій.

Дані для виконання:

За договором ВАТ "Авто" передає автомобіль ВАТ "Транзит" в обмін на подібний. Первісна вартість автомобіля, що передається, становить 30000 грн. Сума нарахованого зносу — 3000 грн.

Реєстр господарських операцій ВАТ "Авто" за квітень ц.р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Списано суму нарахованого зносу, що передається ВАТ "Транзит"	?
2	Відображено передачу автомобіля ВАТ "Транзит": — списано вартість автомобіля у межах справедливої вартості — відображено суму податкових зобов'язань по ПДВ	? ?
3	Списано на витрати суму перевищення залишкової вартості автомобіля, що передається, над справедливо вартістю	?
4	Одержано автомобіль від АТ "Транспорт" за первісною вартістю, що дорівнює справедливій вартості	?
5	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	?
6	Відображено взаємозалік заборгованостей	?
7	Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів	?

Завдання 8.14

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій.

Дані для виконання:

ЗАТ "Транспорт" за договором з ТзОВ "Сервіс" здійснює обмін вантажного автомобіля на подібний. Договірна вартість обміну становить 36000 грн. (в т.ч. ПДВ — 6000 грн). Первісна вартість вантажного автомобіля, що передається, складає 30000 грн., сума нарахованого зносу 5000 грн.

Реєстр господарських операцій ЗАТ "Транспорт" за лютий ц.р.

№ оп	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Відображено списання нарахованого зносу вантажного автомобіля, що передається	?
2	Передано вантажний автомобіль ТзОВ "Сервіс": — у межах залишкової вартості — відображено суму податкових зобов'язань по ПДВ	? ?
3	Одержано вантажний автомобіль за первісною вартістю, що дорівнює залишковій вартості переданого вантажного автомобіля	?
4	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	?
5	Проведено взаємозалік заборгованостей	?
6	Введено в експлуатацію отриманий вантажний автомобіль	?

Завдання 8.15

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій.

Дані для виконання:

За бартерним договором. ЗАТ "Автопослуги" відвантажило товар ВАТ "Мотор" в обмін на легковий автомобіль. Вартість обміну, зазначена в договорі, становить 14000 грн. (в т.ч. ПДВ), собівартість відвантажених товарів — 12800 грн.

Реєстр господарських операцій ЗАТ "Автопослуги" за грудень ц.р.

№ оп	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Відображено відвантаження товарів	?
2	Відображено податкові зобов'язання ВАТ "Мотор" по ПДВ	?
3	Списано суму доходу на фінансовий результат	?
4	Відображено собівартість переданого товару	?
5	Списано собівартість товару на фінансовий результат	?
6	Одержано легковий автомобіль від ВАТ "Мотор"	?
7	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	?
8	Проведено взаємозалік заборгованостей	?
9	Введено в експлуатацію отриманий легковий автомобіль	?

ТЕМА 9. Бухгалтерський облік запасів автотранспортних підприємств

Завдання 9.1

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
_ (1) Запаси	А. Окремі вузли, агрегати і деталі транспортних засобів, призначені для заміни частин основних засобів, які зносилися
__ (2) Нормування витрат палива	Б. Формуються на підприємствах-виробниках; призначені для виробничого споживання; повинні забезпечувати безперервність виробничого процесу; обліковуються в натуральних, умовно-натуральних і вартісних вимірниках
__ (3) Запасні частини	В. Знаходяться у підприємства-виробника на складах готової продукції, а також в сфері обігу
_ (4) Виробничі запаси	Г. Всі види автомобільного палива і мастильних матеріалів, а також технологічне і господарське паливо
__ (5) Товарні запаси	Д. Встановлення допустимої межі споживання палива в певних умовах експлуатації автомобілів, для чого застосовуються базові лінійні норми, встановлені в залежності від моделей автомобілів, та система нормативів і коригувальних коефіцієнтів, які дозволяють враховувати виконану транспортну роботу, кліматичні, дорожні та інші умови експлуатації
__ (6) Паливо	Е. Предмети, строк використання яких не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема, інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо
__ (7) Малоцінні і швидкозношувані предмети	Є. Активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, управління підприємством

Завдання 9.2

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Що представляють собою запаси? Які основні завдання обліку запасів на АТП?

2. Як класифікують запаси в залежності від місця їх знаходження?
3. За якими методами може здійснюватися списання запасів на потреби виробництва?
4. Які первинні документи використовуються для обліку ТМЦ, в чому полягають особливості їх заповнення?
5. З яких джерел можуть надходити запаси на АТП? Охарактеризувати їх.
6. На підставі яких документів здійснюється відпуск запасів зі складів АТП?
7. Які рахунки використовуються для обліку паливно-мастильних матеріалів?
8. Як здійснюється аналітичний облік паливно-мастильних матеріалів?
9. Які документи є підставою для оприбуткування паливно-мастильних матеріалів?
10. Який порядок оплати готівкою придбаного палива?
11. Якими способами може здійснюватися придбання нафтопродуктів за безготівковий рахунок? Навести характеристику.
12. Що розуміють під поняттям "нормування витрат палива"?
13. Який порядок розрахунку нормативного витрачання палива?

Завдання 9.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які документи є підставою для видачі палива зі складу?
2. За якими методами визначається фактична собівартість відпуску палива?
3. Який порядок реалізації паливно-мастильних матеріалів юридичними та фізичними особами?
4. Що розуміють під поняттям "запасні частини"?
5. Які рахунки використовуються для обліку запасних частин? Як організовується аналітичний облік на ньому?
6. В чому полягають особливості обліку автомобільних шин?
7. Які умови експлуатації автомобільних шин вважаються нормальними?
8. Які джерела надходження запасних частин на АТП? Охарактеризувати їх.
9. Які первинні документи свідчать про надходження, рух та вибуття МШП на АТП?

Завдання 9.4

Необхідно:

— оформити заправну відомість на видачу палива і мастильних матеріалів на підставі наведених даних.

Дані для виконання:

До складу № 23 з АЗС № 4 заправником Тимощуком Т.К. відпущено дизельне паливо в кількості 60 л за ціною 1-23 грн. для автомобіля ЗІЛ-43462 (водій Кирилюк К.К.)

Завдання 9.5

Необхідно:

— на підставі даних для виконання класифікувати запаси підприємства, що виготовляє меблі, на виробничі та товарні. Відповідь оформити у вигляді наступної таблиці:

Виробничі запаси	Товарні запаси

Дані для виконання:

Цвяхи, папір, тканини, металеві смуги, фарба, вироби для кріплення, готова продукція, напівфабрикати власного виробництва, автомобільні шини, інструменти, бензин, дизельне паливо, спеціальні масла, пластикові мастила, готові деталі.

Завдання 9.6

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити первісну вартість придбаних запасів.

Дані для виконання:

Реєстр господарських операцій ВАТ "Автоклуб" за травень ц.р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Перераховано аванс ТзОВ "Автобаза" за фарбу для автомобілів	18000
2	Визначено суму податкового кредиту по ПДВ	?
3	Отримано фарбу для автомобілів від ТзОВ "Автобаза"	12000
4	Відображено податковий кредит	?
5	Проведено закриття рахунків для обліку рахунків по авансах	?

6	Отримано рахунок від АТП-80 за надані транспортні послуги при придбанні фарби	280
7	Відображено ПДВ	?
8	Оплачено витрати з транспортування фарби	?

Завдання 9.7

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій.

Дані для виконання:

Реєстр господарських операцій ВАТ "Автогараж" за грудень ц.р.

№ оп.	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Отримано автоемаль від ПП "Автодеталь"	12000
2	Визначено суму податкового кредиту по ПДВ	?
3	Оплачено рахунок ПП "Автодеталь"	?
4	Перераховано аванс транспортному підприємству	200
5	Відображено вартість транспортних послуг при придбанні автоемалі	?
6	Проведено закриття рахунків по розрахунках	?

Завдання 9.8

Необхідно:

— зазначити, як правильно документально оформити наведену ситуацію;

— вказати, за рахунок яких коштів необхідно списувати бензин для автомобіля

Дані для виконання:

Директор підприємства ТзОВ "Глорія", яке є платником єдиного податку, використовує свій легковий автомобіль для виробничих цілей.

Завдання 9.9

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи.

Дані для виконання:

Підприємство ЗАТ "Автолюкс" придбало бензин для продажу, але частину його витрачено для заправлення вантажного автомобіля, що використовується підприємством у виробничих цілях.

Завдання 9.10

Необхідно

- скласти бухгалтерські проводки;
- вказати первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

ТзОВ "Фаетон" для власних потреб придбало у ПП "Явір" на умовах передоплати бензин А-76, вартість якого становить 100 грн. У цьому ж звітному періоді для експлуатації легкових автомобілів витрачено бензин на суму 30 грн.

Завдання 9.11

Необхідно:

- скласти бухгалтерські проводки;
- вказати первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

№ оп	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Оплачено за бензин згідно з рахунком ТзОВ "Кристал"	116000
2	Відображено податковий кредит По ПДВ	?
3	Оприбутковано бензин А-95 80000 л ціною 1грн. 45 коп за літр	?
4	Відображено ПДВ	?
5	Видано паливо для експлуатації легкових автомобілів	3000

Завдання 9.12

Необхідно:

- скласти бухгалтерські проводки;
- вказати первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

АТП-1228 придбало у ТзОВ "Тром" на умовах передоплати бензин А-76 на суму 1800 грн. Кошти за бензин перераховано ТзОВ "Тром" з поточного рахунку. Оприбутковано бензин А-76 1560 л ціною 1 грн. 25 коп. за літр. В цьому ж звітному періоді для експлуатації використано бензин на суму 300 грн.

Завдання 9.13

Необхідно:

- скласти бухгалтерські проводки;
- вказати первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

АЗС "Смолянка" відпустила ПП "Воск" мастильні матеріали для вантажного автомобіля на суму 678 грн. (збір від продажу мастильних матеріалів — 34 грн., сума товарної надбавки — 130 грн.; витрати по перевезенню склали 50 грн.). ПП "Воск" повністю оплатило рахунок за мастильні матеріали.

Завдання 9.14

Необхідно:

- скласти бухгалтерські проводки;
- вказати первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Підприємство списало запасні частини, використані для ремонтних робіт сторонніми організаціями згідно з договором. Під час виконання замовлення були понесені такі витрати:

- передано зі складу у підзвіт шини — 500 грн.;
- вартість виконаних ремонтних робіт — 999 грн.
- загальновиробничі витрати по замовленню склали 70 грн.;
- списані матеріали на замовлення — 102 грн.;
- нарахована заробітна плата працівникам за здійснення замовлення — 342 грн.

ТЕМА 10. Бухгалтерський облік доходів, витрат та порядок формування фінансових результатів автотранспортних підприємств

Завдання 10.1

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Який порядок отримання ліцензії для здійснення міжнародних перевезень?
2. Яку інформацію містять договори на перевезення вантажів автомобільним транспортом?
3. Хто виступає сторонами договорів на перевезення вантажів та транспортної експедиції?
4. Що розуміють під "довгостроковими" та "разовими" договорами?
5. Які документи належать до товарно-транспортної документації?
6. На які види та форми поділяються подорожні листи? Який термін їх дії?
7. Які особливості використання міжнародного подорожнього листа?
8. Які правила зберігання подорожніх листів?
9. Який порядок складання товарно-транспортної накладної?
10. В яких випадках складається акт заміру? Який порядок його складання?
11. З якою метою оформлюється талон замовника? Які реквізити цього документа?
12. Який документ оформлюється при псуванні або пошкодженні товару?
13. За яких обставин наявність товарно-транспортної накладної є обов'язковою?
14. З яких процесів складається операційна діяльність АТП? Дати характеристику кожного процесу.

Завдання 10.2

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Як класифікують витрати на здійснення автоперевезень?
2. Які витрати АТП відносяться до прямих і непрямих?
3. Які фактори впливають на організацію обліку витрат АТП?

4. З яких статей витрат складається калькуляція автоперевезень?
5. На підставі яких документів здійснюється облік робочого часу водія?
6. Які методи калькулювання собівартості послуг застосовують на АТП?
7. Що є калькуляційною одиницею для різних видів автотранспортних перевезень?
8. Які особливості обліку міжнародних перевезень?
9. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються доходи від здійснення автомобільних перевезень?
10. Який порядок визначення фінансових результатів діяльності АТП?

Завдання 10.3

Дати відповіді на запитання згідно чинного законодавства.

1. З якою метою АТП укладає з страховиками договори страхування?
2. Що розуміють під поняттям "страхування відповідальності"?
3. Від чого залежать розміри страхових платежів з обов'язкового страхування цивільної відповідальності?
4. На підставі яких документів здійснюють виплату страхової суми третій особі?
5. Чи завжди виплачується страхова сума?
6. Чи повинен продавець виписувати ТТН на відвантажений товар?
7. Чи несе продавець відповідальність за відсутність ТТН при транспортуванні товару?
8. Який порядок виїзду за кордон на автомобілі за дорученням?

Завдання 10.4

Необхідно:

- описати порядок оформлення товарно-транспортної накладної;
- скласти товарно-транспортну накладну.

Дані для виконання:

ВАТ "Орізон" згідно договору купівлі-продажу відпускає підприємству ТзОВ "Авто" автодвигуни Т-23А — 2 шт. за ціною 1500 грн. кожен. На

відпуск товару оформлена товарна накладна № 50 від 26.04. ц.р. На двигуни є сертифікат якості № 2001 від 20.03. ц.р.

Для перевезення вантажу ТзОВ "Авто" уклало з АТП-1881 договір, згідно якого АТП-1881 повинно перевезти вантаж до ТзОВ "Авто". Вантажоодержувач оформив доручення № 400 від 20.04 ц.р.

Вантажні роботи виконувались ВАТ "Оріон" механізовано, автомобіль прибув під навантаженням о 15 год. 00 хв., вибув о 14 грн. 00 хв. Відстань між пунктами призначення і відправлення, згідно показанням спідометра, склала 40 км. Договірна вартість послуг перевезення — 200 грн.

Завдання 10.5

Необхідно:

— укласти договір про перевезення вантажів автомобільним транспортом.

Дані для виконання:

ВАТ "Будмаш" уклало договір з АТП-806 м. Житомира про перевезення вантажів у міжміському сполученні. Термін дії договору — 1 рік. Обсяг перевезень — 20000 кг рідкого бетону. Умови перевезень: рідкий бетон перевозять безтарним способом самоскидами. Вантажно-розвантажувальні роботи виконує ВАТ "Будмаш". Вартість перевезень — 10000 грн. Обов'язки сторін, відповідальність та інші дані не передбачені умовою, студент обирає самостійно.

Реквізити сторін	ВАТ "Будмаш"	АТП-806
1. Місце знаходження, телефон	м. Житомир, вул. Черняхівського, 100, тел. 22-22-22	м. Житомир, вул. Перемоги, 44, тел. 23-33-33
2. Банківські реквізити	Поточний рахунок № 11 1222333444 у Промінвестбанку м. Житомира, МФО 311333	Поточний рахунок №221331441551 в ОПЕРВ Ощадбанку України № 17, м. Житомира, МФО 322321

Завдання 10.6

Необхідно:

— скласти журнал реєстрації подорожніх листів.

Дані для виконання:

На АТП-268 протягом січня місяця ц.р. були видані подорожні листи:

— 4 січня ц.р. — подорожній лист № 1245 водієві Кузьмину К.Н. для автомобіля ГАЗ-221400;

— 7 січня ц.р. — подорожній лист № 1246 водієві Горлову Г.В. для автомобіля ЛАЗ-52523;

— 15 січня ц.р. — подорожній лист № 1567 водієві Миронову М.В. для автомобіля ЗІЛ-137;

— 18 січня ц.р. — подорожній лист № 2354 водієві Корносу К.С. для автомобіля ВАЗ-2106;

— 24 січня ц.р. — подорожній лист № 2423 Горлову Г.В. для автомобіля ВАЗ-2109;

— 27 січня ц.р. — подорожній лист № 2451 Кирилову К.В. для автомобіля ЗІЛ-441610;

— 27 січня ц.р. — подорожній лист № 2452 Новікову Н.В. для автомобіля МАЗ-7916.

ТЕМА 11. Особливості обліку основних засобів будівельних підприємств

Завдання 11.1

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
__ (1) Тимчасові (нетитульні) споруди	А. Комплекс заходів з підвищення техніко-економічного рівня окремих виробництв, цехів та ділянок на основі впровадження провідної техніки та технології, автоматизації виробництва, модернізації та заміни новим застарілого і фізично зношеного обладнання
__ (2) Поточний ремонт	Б. Роботи по ремонту виконуються згідно з договором (контрактом), укладеним з ремонтно-будівельною організацією
__ (3) Капітальний ремонт	В. Спосіб проведення ремонту, який не потребує розробки креслень, використовується при незначному обсязі робіт та при наявності відповідних спеціалістів
__ (4) Реконструкція	Г. Роботи, що не включаються до обсягу будівельно-монтажних робіт
__ (5) Технічне переобладнання	Д. Дрібні об'єкти допоміжного характеру, що використовуються для потреб будівництва і не включені до титулу
__ (6) Господарський спосіб проведення ремонту	Е. Комплекс ремонтно-будівельних робіт, пов'язаних з оновленням або поліпшенням експлуатаційних показників, у т.ч. із заміною або посиленням несучих або захисних конструкцій та Інженерного обладнання без зміни будівельних габаритів об'єкта
__ (7) Підрядний спосіб проведення ремонту	Є. Перебудова діючих цехів та об'єктів основного, допоміжного та обслуговуючого призначення, пов'язана з удосконаленням виробництва та підвищенням його техніко-економічного рівня на основі науково-технічних досягнень
__ (8) Некапітальні роботи	Ж. Комплекс ремонтно-будівельних робіт з метою оновлення конструкцій і систем інженерного обладнання, а також підтримка експлуатаційних якостей, не пов'язаних зі зміною основних техніко-економічних показників

Завдання 11.2

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Охарактеризувати Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, яким встановлюються методологічні засади формування інформації про основні засоби в фінансовій звітності та примітках до неї.

2. Які об'єкти відносяться до основних засобів на будівельних підприємствах?

3. В чому полягають основні завдання бухгалтерського обліку основних засобів на будівельних підприємствах?

4. В яких розрізах здійснюється аналітичний облік основних засобів на будівельних підприємствах?

5. Які основні форми первинних документів застосовуються для обліку основних засобів?

6. Хто підписує документи з руху основних засобів в будівництві?

7. Які особливості мають первинні документи з руху основних засобів?

8. Якими документами оформлюються отримані з оренди основні засоби?

Завдання 11.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які роботи відносяться до некапітальних?

2. Для чого призначені тимчасові (нетитульні) споруди?

3. Які споруди відносяться до нетитульних?

4. Які роботи відносяться до інших некапітальних робіт?

5. Які існують види ремонту основних засобів?

6. Якими способами можуть бути проведені ремонтно-будівельні роботи?

7. Якими документами оформлюються ремонтно-будівельні роботи, що виконуються підрядним способом?

8. З яких документів складається проектно-кошторисна документація для здійснення капітального ремонту?

9. Які роботи виконують при реконструкції діючих підприємств?

10. Чим відрізняється технічне переобладнання діючих підприємств від їх реконструкції?

Завдання 11.4

Необхідно:

— заповнити первинні документи (дані студент визначає самостійно).

Дані для виконання:

- 1) акт приймання-передачі основних засобів;
- 2) акт на списання основних засобів;
- 3) інвентарна картка обліку основних засобів; -
- 4) розрахунок амортизації основних засобів (для будівельної організації).

Завдання 11.5

Необхідно:

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

ВАТ "Екобуд" отримало рахунок постачальника ЗАТ "Будтехніка" за бетонозмішувач СБ-138Б на суму 12000 грн., в т.ч. ПДВ. Сплачено АТП-11873 за перевезення бетонозмішувача 600 грн., в т.ч. ПДВ. Нараховано заробітну плату за розвантаження - 350 грн., проведено відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством.

Завдання 11.6

Необхідно

— вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

— визначити необхідні суми.

Дані для виконання:

Будівельне об'єднання "Промбуд" з метою забезпечення власними будівельними матеріалами придбало комплекс для виготовлення цегли будівельної, вартість якого 97000 грн., в т.ч. ПДВ. Монтаж здійснювався приватним будівельним підприємством "СІТ-Професіонал". За послуги по монтажу комплексу сплачено з поточного рахунку 1300 грн, в т.ч. ПДВ. Для монтажу використано будівельні матеріали, що є власністю "Промбуд" на суму — 300 грн.

Завдання 11.7

Необхідно:

- визначити вартість основних засобів після проведення переоцінки;
- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи.

Дані для виконання:

Первісна вартість пресу СМК-126 — 105799 грн., сума нарахованого зносу — 7800 грн., справедлива вартість — 115800 грн.

Завдання 11.8

Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;
- визначити необхідні суми.

Дані для виконання.

На ВАТ "Олкомбуд" безоплатно надійшов від ТзОВ "Джерело" баштовий кран КБ 100А, який був в експлуатації. Первісна вартість крану -30000 грн., сума зносу, нарахованого за час експлуатації - 7300 грн.

ТЕМА 12. Особливості обліку запасів будівельних підприємств

Завдання 12.1

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
___ (1) Будівельні матеріали	А. Дрібні об'єкти допоміжного характеру, призначені для потреб будівництва
___ (2) Конструкції і деталі	Б. Запаси, що використовуються безпосередньо в процесі виконання будівельних і монтажних робіт для виготовлення будівельних деталей, зведення і обробки конструкцій, будівель та споруд
___ (3) Обладнання до встановлення	В. Цінності, які сприяють здійсненню будівельно-монтажних робіт, складають матеріальну основу будівель, що споруджуються
_(4) Малоцінні та швидкозношувані предмети	Г. Завезені на будівельний майданчик готові до встановлення будівельні конструкції та деталі
___ (5) Тимчасові (нетитульні) споруди	Д. Обладнання, яке може бути введено в дію тільки після збирання його частин і прикріплення до фундаменту, підлоги, міжповерхових, перекриттів та інших несучих конструкцій будівель і споруд
___ (6) Інші матеріали	Е. Предмети строком служби менше одного року (або одного операційного циклу) незалежно від їх вартості

Завдання 12.2

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Охарактеризувати Положення (стандарт) бухгалтерського обліку яким регулюються методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності, примітках до неї.

2. Яке значення мають запаси в господарській діяльності будівельного підприємства?

3. Як класифікують запаси на будівельних підприємствах?

4. Які витрати формують первісну вартість запасів?

5. Які методи оцінки списання вартості використаних запасів застосовуються будівельними підприємствами?

6. В чому полягає різниця між методами ФІФО та ЛІФО?

7. Які, особливості методу списання запасів за ідентифікованою вартістю?

8. В чому полягають переваги та недоліки методу списання запасів за нормативними витратами.

9. Охарактеризувати метод списання запасів за середньозваженою собівартістю?

Завдання 12.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. В чому полягають основні завдання обліку запасів будівельного підприємства?

2. Якими первинними документами оформлюється надходження запасів на будівельне підприємство?

3. В яких випадках складається акт про приймання запасів?

4. Якими документами оформлюється надходження запасів власного виробництва?

5. В яких випадках складається товарно-транспортна накладна?

6. Який порядок оформлення документів при відпуску матеріальних цінностей зі складу будівельного підприємства?

7. Як може бути організований облік запасів в бухгалтерії будівельних підприємств?

8. Які рахунки використовують будівельні підприємства для обліку запасів?

9. В яких розрізах ведеться аналітичний облік запасів на будівельних підприємствах?

Завдання 12.4

Необхідно:

— скласти картку складського обліку матеріалів.

Дані для виконання:

На складі № 2 на 01.04 ц.р. було 260 кг міді листової (номенклатурний номер 101003, ціна 5200 грн.). Отримано від металозбуту: 02.04 ц.р. — 320 кг; 16.04 ц.р. — 100 кг. Відпущено: 07.04 ц.р. — 250 кг; 17.04 ц.р. — 170 кг.

Виписка з карток складського обліку матеріалів

Номенклатурний номер	Назва матеріалів	Од. виміру	Ціна, грн.	Залишок	Надходження	Вибуття
Група 02						
101001	Латунь пресована	кг	5500	900	740	150
101002	Стрічка сріблиста	кг	815	500	400	260
101004	Листи алюмінієві	кг	3420	570	180	200
101006	Прут мідний	кг	6170	240	—	100
Група 05						
103001	Білило	кг	120	ПО	90	50
103002	Фарба зелена	кг	300	170	—	160
103003	Фарба емалева	кг	490	170	45	—
103004	Масло машинне	кг	600	200	280	320
103005	Оліфа	кг	150	130	—	—

Завдання 12.5

Необхідно:

— скласти, акт на списання МШП будівельного підприємства "Мрія", що прийшли в непридатність;

— скласти накладні на здачу брухту на склад № 14;

— заповнити накопичувальну відомість актів на списання МШП, що прийшли в непридатність.

Дані для виконання:

Акт №46 від 14 березня ц.р. на списання прийнятих від працівників цеху № 2 електродрелей (номенклатурний номер 185670) 5 шт. за ціною 45,80 грн. за 1 шт., ламп паяльних (номенклатурний номер 185671) 3 шт. за ціною 2,50 грн. за 1 шт., інших приладів (умовно 80 предметів) на суму 980 грн.

Акт № 76 від 24 березня ц.р. на списання прийнятих від працівників цеху №2 дрелей ручних (номенклатурний номер 185670) 4 шт. за ціною 5 грн. за 1 шт., інших інструментів (умовно 52 предмети) на суму 579 грн.

Акт № 81 від 28 березня ц.р. на списання прийнятих від працівників цеху № 1 гвинтів (номенклатурний номер 185683) 2 шт. за ціною 20 грн. за 1 шт., ламп паяльних (номенклатурний номер 185671) 2 шт. за ціною 2,50 грн. за 1 шт., інших інструментів (умовно 20 предметів) на суму 244 грн.

Завдання 12.6

Необхідно:

- скласти відомість обліку залишків матеріалів на складі;
- відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Дані для виконання:

Розшифрування синтетичного рахунку 205 "Будівельні матеріали" на 01.02 ц.р.

№з/п	Назва субрахунку	Сума, грн.
1	Ацетон (номенклатурний номер 1045), 40 л	340
2	Оліфа (номенклатурний номер 1076), 120 кг	1800
3	Дошки (номенклатурний номер 1 134), 240 м ³	10800

В лютому від ТзОВ "Майстер" згідно з рахунком №115 на склад будівельного підприємства надійшли дошки - 130 м³, в цьому ж місяці зі складу було відпущено: ацетону — 28 л, оліфи — 70 кг, дощок — 160 м³.

Завдання 12.7

Необхідно

- відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку;

— зазначити первинні документи.

Дані для виконання:

У зв'язку з закінченням терміну оренди складського приміщення ВАТ "Будконтракт" реалізує будівельні матеріали: цеглу будівельну М-150. Облікова ціна 1 тис. шт. - 160 грн. Продажна вартість - 240 грн. (в т.ч. ПДВ). Відвантажено ВАТ "Олімпія-Трейд" 10 тис. шт. цегли. Нараховано заробітну І плату робітникам за навантаження цегли — 200 грн., проведено відрахування на соціальні заходи згідно з чинним законодавством.

ТЕМА 13. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт

Завдання 13.1

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
__ (1) Витрати будівельного підприємства	А. Сума кошторисної собівартості та кошторисного прибутку (планових накопичень)
__ (2) Елемент витрат	Б. Визначає собівартість об'єкта та включає витрати будівельного підприємства
__ (3) Кошторисна вартість	В. Обчислення кошторисної собівартості 1 куб. м будинку (собівартість об'єкта в цілому або окремих видів робіт, конструкцій будівлі) за кошторисними розцінками (нормами).
__ (4) Фактична собівартість будівельних робіт	Г. Визначення фактичної собівартості 1 куб. м будівлі, всіх будівельних робіт на об'єкті на основі фактично здійснених витрат на виробництво 1 куб. м будівельної продукції, включаючи і незаплановані непродуктивні витрати
__ (5) Кошторисна калькуляція	Д. Сукупність економічно однорідних витрат
__ (6) Планова калькуляція	Е. Обчислення планової собівартості 1 куб. м будівлі (або планової собівартості всіх робіт «в об'єкті»), як різниці між кошторисною собівартістю об'єкта і розміром витрат по заходах, що підвищують організаційно-технічний рівень будівельного виробництва по зведенню конкретного об'єкта в розрахунку на 1 куб. м будівлі
__ (7) Виробнича калькуляція	Є. Сума витрат, здійснених конкретним будівельним підприємством в ході виконання заданого комплексу робіт в умовах виробництва, що склалися
__ (8) Фактична калькуляція	Ж. Витрати живої і уречевленої праці на виконання будівельно-монтажних робіт та їх реалізацію

Завдання 13.2

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
__ (1) Незавершене будівельне виробництво	А. Матеріали та вироби, використані в процесі основного виробництва, якість яких не відповідає вимогам державних і галузевих стандартів, технічним умовам або якщо вони виготовлені по неправильно складеній документації
__ (2) Виправний	Б. Брак, допущений з вини служб або окремих працівників будівельного підприємства
__ (3) Невиправний (остаточний) брак	В. Вироби і роботи, які не можуть використовуватись за прямим призначенням і виправлення яких технічно неможливе і економічно недоцільне
__ (4) Зовнішній брак	Г. Брак, що виник з вини постачальників матеріалів, проектувальників, субпідрядників та інших організацій
__ (5) Внутрішній брак	Д. Незакінчені роботи на будівництвах, не здані забудовником
__ (6) Брак будівельних матеріалів, конструкцій і деталей	Е. Вироби і види робіт, які після усунення недоліків можуть використовуватися за прямим призначенням та виправлення (доробка) яких технічно можливе та економічно доцільне

Завдання 13.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які основні завдання обліку витрат на виробництво будівельних підприємств?
2. За якими ознаками класифікують витрати виробництва?
3. Які витрати виділяються при їх групуванні за економічними елементами?
4. Які витрати не включають до собівартості будівельних робіт?
5. Які об'єкти калькулювання можуть бути на будівельних підприємствах?
6. Що є калькуляційною одиницею в будівництві?
7. Які види калькуляцій використовуються в будівництві?
8. Яке призначення кошторису?
9. Які види калькуляцій складаються на будівельних підприємствах?
10. В чому полягають відмінності між кошторисною та плановою собівартістю?
11. Які методи обліку витрат використовуються на будівельних підприємствах?
12. Який метод обліку витрат на проведення будівельних робіт є найбільш раціональним? Від яких факторів залежить вибір методу обліку?

Завдання 13.4

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Яким нормативним документом регламентується облік витрат на виробництво в будівництві?

2. Що є основою кошторисної собівартості будівельної продукції?

3. Як досягається зниження кошторисної собівартості будівельної продукції?

4. Яким чином розраховується планова собівартість фактично виконаного обсягу будівельно-монтажних робіт?

5. В яких випадках не розраховується планова собівартість конкретних будівельних об'єктів?

6. Дати характеристику наступним методам обліку витрат і калькулювання собівартості, вказати їх переваги і недоліки:

- позамовний;
- нормативний;
- попередільний;
- попроцесний.

7. Як визначається фактична собівартість будівельних робіт (об'єкту)?

8. За якою схемою здійснюється калькулювання собівартості при напівфабрикатному варіанті попередільного методу обліку витрат на виробництво?

9. В чому полягають особливості нормативного методу обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості?

10. З якою метою здійснюється обчислення собівартості будівельної продукції?

11. Як здійснюється аналітичний облік витрат допоміжних виробництв на будівельних підприємствах?

Завдання 13.5

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Яка номенклатура витрат на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів?

2. Яким чином здійснюється розподіл витрат на утримання та експлуатацію будівельної техніки?

Розділ 4. Особливості обліку діяльності будівельних підприємств

3. В яких первинних документах відображаються витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів?

4. В яких регістрах обліку знаходять відображення витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів?

5. Що розуміють під браком будівельних матеріалів, конструкцій і деталей?

Завдання 13.6

Необхідно:

- розподілити витрати на утримання та експлуатацію обладнання;
- відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Дані для виконання:

Відомість розподілу витрат на утримання та експлуатацію обладнання

Вироби	Кількість виготовленої продукції, од.	Кошторисна ставка витрат на одиницю продукції, грн.	Нормативні витрати на експлуатацію обладнання за нормами, грн.	Фактичні витрати, грн
А	200	6	9	9
Б	340	10	?	?

Завдання 13.7

Необхідно:

- відобразити операції на рахунках бухгалтерського обліку;
- вказати первинні документи.

Дані для виконання:

Реєстр господарських операцій ТзОВ "ДДТ" за квітень ц.р.

№ оп	Зміст господарської операції	Сума, грн.
1	Витрачено матеріали (за планово-розрахунковими цінами)	400000
2	Виявлено відхилення від планово-розрахункових цін матеріалів (економія)	10000
3	Нараховано заробітну плату робітникам основного цеху	150000
4	Списано витрати на механізацію	80000
5	Списано послуги допоміжних виробництв	20000
6	Списано загальновиробничі витрати	130000
7	Обчислено і списано фактичну собівартість об'єкта, пред'явленого забудовнику до оплати	?

8	Відображено договірну ціну за об'єкт будівництва	500000
9	Пред'явлено і прийнято замовником до оплати рахунок за роботи відповідно до договору	600000
10	Відображено суму ПДВ	?
11	Визначено фінансовий результат від здачі будівельно-монтажних робіт	?

Завдання 13.8

Необхідно:

— визначити фактичну собівартість одиниці продукції на підставі наведених даних.

Дані для виконання

Кар'єром у минулому місяці добуто:

— піску — 1800 м, планова ціна 1 м — 4 тис. грн.;

— буту — 5600 м³, планова ціна 1 м³ — 7 тис. грн.;

— гравію — 2900 м³, планова ціна 1 м³ — 2 тис. грн.

Фактичні витрати по видобутку всіх матеріалів складають 17200 тис. грн.

ТЕМА 14. Облік здачі (реалізації) підрядних робіт та порядок визначення фінансових результатів на будівельних підприємствах

Завдання 14.1

Пов'язати наведені терміни з їх змістом. Для цього проставити ліворуч від номеру терміну відповідну літеру.

Термін	Визначення
_ (1) Ціна контракту	А. Витрати, що включають витрати на сплату відсотків та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу
_ (2) Договір будівельного підряду	Б. Чистий прибуток або збиток діяльності будівельного підприємства
_ (3) Предмет договору	В. Предмет договору, строки виконання робіт, обов'язки і відповідальність сторін, вартість робіт та порядок розрахунків із замовником
_ (4) Істотні умови договору	Г. Результат виконання підрядником умов договору (відремонтоване приміщення, перероблена давальницька сировина тощо)
_ (5) Фінансові витрати	Д. Частина чистого прибутку, що розподіляється між акціонерами і засновниками та припадає на кожен акцію, або пропорційна частці засновника в статутному капіталі товариства

Термін	Визначення
_ (6) Кінцевий фінансовий результат	Е. Грошова сума за виконану роботу або її результат, яку зобов'язався сплатити замовник, встановлюється або за згодою сторін без будь-яких обмежень, або чинним законодавством (тарифи, преїскуранти)
_ (7) Дивіденд	Є. Сума чистого прибутку, нерозподіленого у вигляді дивідендів між акціонерами та власниками підприємства
_ (8) Нерозподілений прибуток	Ж. Угода, на підставі якої одна сторона (генеральний підрядник) зобов'язується виконати за завданням іншої сторони певний комплекс БМР з її або своїх матеріалів, а інша сторона (замовник) зобов'язується забезпечити підрядника обсягом робіт, передати йому затверджену проектно-кошторисну документацію, прийняти та оплатити виконану роботу

Завдання 14.2

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які основні принципи укладання і виконання підрядних контрактів визначені Положенням про підрядні контракти у будівництві України? 2- Хто є учасниками підрядного контракту?

3. В чому полягає різниця між двостороннім та багатостороннім контрактами?

4. Якими принципами необхідно керуватися при укладанні та виконанні угод?

5. Якими способами може здійснюватись укладання контракту?

6. З якою метою укладається передконтрактна угода?

7. Які договори можуть укладатися при здійсненні капітального будівництва?

8. В яких випадках може змінюватися договірна ціна будівельно-монтажних робіт, встановлена при укладанні контракту?

9. За яких обставин можуть переглядатись строки виконання будівельно-монтажних робіт?

10. Які основні обов'язки замовника будівельно-монтажних робіт?

11. В яких випадках між замовником та підрядником укладається додаткова угода?

12. Назвіть ризики, страхування яких є обов'язковим при виконанні будівельних робіт, передбачені підрядним контрактом.

13. Які способи розрахунків між замовниками та підрядниками Вам відомі?

14. В яких випадках припиняється дія договору?

Завдання 14.3

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Якими первинними документами оформлюються розрахунки з замовниками?

2. Які облікові реєстри призначені для обліку розрахунків з замовниками?

3. З чого складається дохід будівельного підприємства?

4. Які суми відносяться до доходів від фінансової діяльності?

5. Як визначається дохід від реалізації будівельних робіт (послуг), майна будівельного підприємства і до яких видів доходів він відноситься?

6. За яких умов визнається дохід від реалізації продукції згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід"?

7. Що слід розуміти під "валовим прибутком"?

8. Як визначається прибуток від:

— реалізації майна;

— здачі виконаних робіт і наданих послуг;

— реалізації стороннім підприємствам продукції і послуг підсобних і допоміжних виробництв?

9. Як формується прибуток від звичайної діяльності?

10. Що таке чистий прибуток?

11. Який порядок розподілу чистого прибутку будівельного підприємства?

Завдання 14.4

Необхідно:

— визначити суму витрат операційної діяльності за економічними елементами, фінансовий результат від всіх видів діяльності та чистий

прибуток з звітний період;

— визначити первинні документи.

Дані для виконання:

Інформація про господарську діяльність будівельного підприємства "Затишок" в 1-му кварталі ц.р.:

— вартість матеріалів, використаних на будівельно-монтажні роботи — 35000 грн.;

— орендна плата за користування офісом — 400 грн.;

— матеріальна допомога в розмірі до 12 неоподатковуваних мінімальних зарплат — 108 грн.;

— заробітна плата адміністрації — 1000 грн.;

— заробітна плата робітників за виконання будівельно-монтажних робіт — 8500 грн.;

— відрахування на соціальні заходи від нарахованої заробітної плати — ?

— проценти по короткострокових позиках банку, для поповнення обігових коштів — 800 грн.;

— штраф і пеня за несвоєчасне перерахування в бюджет ПДВ — 1100 грн.;

— амортизація по будівельній техніці — 600 грн.;

— сума одержаних коштів від замовника — 54000 грн.

Завдання 14.5

Необхідно:

— визначити суму витрат операційної діяльності за економічними елементами та собівартість продукції за статтями калькуляції, фінансовий результат від всіх видів діяльності-та чистий прибуток звітного періоду;

— вказати первинні документи.

Дані для виконання:

Інформація про господарську діяльність приватного будівельного підприємства "Едельвейс" в III-му кварталі ц.р.:

— зарплата робітників за виконання будівельно-монтажних робіт — 9000 грн.;

— зарплата адміністрації — 1100 грн.;

- зарплата машиністів, які обслуговують будівельну техніку — 300 грн.;
- відрахування на соціальні заходи — ?
- вартість матеріалів, використаних на будівельно-монтажні роботи — 40000 грн.;
- затрати на ліцензування для ведення господарської діяльності — 100 грн.;
- затрати на аудит річної звітності з ПДВ — 600 грн.;
- орендна плата за користування будівельною технікою разом з ПДВ — 720 грн.;
- витрати на охорону будівельних майданчиків — 200 грн.;
- затрати на оплату виробничим комбінатам послуг за підвищення кваліфікації машиністів баштових кранів — 100 грн. з ПДВ;
- витрати на утримання вищої організації — 1000 грн.;
- плата за страхування майна підприємства — 1000 грн.;
- одержано штрафи від постачальників — 500 грн.;
- штраф і пеня за несплату податку на прибуток — 1600 грн.;
- рахунок замовникам за виконані будівельно-монтажні роботи — 120000 грн., в т.ч. ПДВ;
- виручка від здачі будівельної продукції, що надійшла на поточний рахунок в банку від замовників — 120000 грн.

ТЕМА 15. Облік на підприємствах — платниках єдиного податку

Завдання 15.1

Дати відповіді на питання по лекції.

1. Які фізичні особи відносяться до платників єдиного податку?
2. Які існують обмеження для можливості переходу на сплату єдиного податку?
3. Що потрібно для переходу на сплату єдиного податку зі звичайної системи оподаткування?
4. Які можливі розміри єдиного податку?

5. Які види податків сплачує підприємство-платник єдиного податку, окрім єдиного податку?

6. Який облік веде платник єдиного податку?

7. Чи має право підприємець-платник єдиного податку вести трудові книжки на найманих працівників?

Завдання 15.2

Необхідно:

— за даними наведеного реєстру господарських операцій торговельно-го підприємства визначити особливості відображення окремих господарських операцій при здійсненні торговельної діяльності.

Дані для виконання:

Інформація про залишок товарів на 01.04 ц.р.

№ з/п	Зміст запису	Сума, грн.
1	Товари на складі	10300
2	Товари в магазині	7800
3	Торговельна націнка	1900
4	Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ)	295

Реєстр господарських операцій за квітень ц.р.

1	Отримано раніше оплачені товари, в т.ч. ПДВ	60000
2	Відображені витрати по доставці товару, в т.ч. ПДВ	2400
3	Виявлено нестачу товару при прийманні від постачальника, в т.ч. ПДВ	36
4	Передано товари до магазину за собівартістю	4200
5	Продано товари через магазин, в т.ч. ПДВ	5600
6	Відвантажено товари зі складу оптовим покупцем, в т.ч. ПДВ	8220
7	Продано товари через комісiонера, в т.ч. ПДВ	6000
8	Утримано комісiонером суму комісiйної винагороди, в т.ч. ПДВ	600
9	Повернений оптовим покупцем проданий у березні товар, в т.ч. ПДВ	1200
10	Повернений товар постачальникові, в т.ч. ПДВ	1800
11	Нараховано оренду складу, в т.ч. ПДВ	240
12	Нараховано заробітну плату директорові, головному бухгалтерові	450
13	Нараховано заробітну плату продавцям, вантажникам	800
14	Проведено відрахування на соціальні заходи від нарахованої заробітної плати (див. оп. 12, 13)	?
15	Нараховано орендну плату магазину, в т.ч. ПДВ	300
16	Сплачено банку за розрахунково-касове обслуговування	50
17	Уцінено товари на складі	320
18	Понесено транспортні втрати на збут, в т.ч. ПДВ	360
19	Нараховано амортизаційні відрахування за основними засобами (торговельне обладнання)	100
20	Отримано часткову оплату від оптового покупця, в т.ч. ПДВ	5600
21	Отримано оплату від постачальника за повернений товар	1800

ЗАВДАННЯ НА КОНТРОЛЬНУ РОБОТУ ТА ТЕМИ РЕФЕРАТІВ

Варіанти завдання на контрольну роботу студенти визначають самостійно за першою буквою прізвища.

Варіант	№ задач				
1 А, Б, В, Г, Д	1	5	11	13	16
2 Е, Є, Ж, З, И	2	6	9	14	17
3 І, Ії, Й, К, Л	3	7	10	15	12
4 Н, О, П, Р, С	9	17	13	3	18
5 Т, У, Ф, Х, Ц	6	4	10	15	13
6 Ц, Ш, Щ, Ю, Я	5	8	10	16	9

Теми рефератів

1. Система бухгалтерського обліку.
2. Регулювання обліку.
3. Принципи та функції бухгалтерського обліку.
4. Метод бухгалтерського обліку. план рахунків та облікова політика підприємства.
5. Основні поняття та завдання обліку в ЖКГ. Структура ЖКГ.
6. Організація обліку на підприємствах ЖКГ .
7. Організація, сертифікація та ліцензування туризму.
8. Порядок укладання договорів.
9. Бухгалтерський облік та оподаткування туристичних послуг.
10. Реєстрація, сертифікація і ліцензування готелів.
11. Формування ціни на готельні послуги.
12. Організація бухгалтерського обліку в готелях.

13. Основні поняття та завдання обліку в житловому господарстві.
14. Скорочений план рахунків для підприємств житлового господарства.
15. Структура та облік доходів та видатків ЖЕКу.
16. Особливості формування фінансових результатів житлово-комунальних підприємств.
17. Спрощена форма бухгалтерського обліку.
18. Основні поняття та завдання обліку в торгівлі.
19. Організація оптової та роздрібною торгівлі.
20. Облік оптової торгівлі.
21. Облік прибуття товарів.
22. Облік вибуття товарів.
23. Визначення фінансових результатів торгівельних операцій.
24. Відображення в обліку знижок, повернення товару.
25. Виїзна торгівля.
26. Основні поняття та завдання обліку діяльності будівельних підприємств.
27. Класифікація будівельних контрактів.
28. Оцінка доходу від будівельного контракту.
29. Оцінка витрат.
30. Визнання доходів і витрат протягом виконання будівельного контракту.
31. Порядок укладання договорів будівельного підряду.
32. Облік виконаних робіт і розрахунків із замовниками.
33. Облік розрахунків із субпідрядними підприємствами.
34. Фінансові результати діяльності будівельного підприємства.
35. Основні поняття та завдання обліку діяльності автотранспортних підприємств.
36. Бухгалтерський облік рухомого складу.
37. Документальне оформлення операцій автомобільних перевезень, робіт, послуг.
38. Облік витрат АТП.
39. Калькулювання собівартості автомобільних перевезень.
40. Бухгалтерське відображення послуг АТП.

- 41.Формування та відображення фінансових результатів АТП.
- 42.Основні поняття та завдання обліку.
- 43.Особливості використання плану рахунків бухгалтерського обліку малими підприємствами.
- 44.Форми ведення бухгалтерського обліку.
- 45.Особливості бухгалтерського обліку суб'єктів малого підприємництва.
- 46.Податковий облік платників єдиного податку.
- 47.Фінансова звітність.
- 48.Основи організації страхових компаній.
- 49.Облік грошових коштів та фінансових вкладень.
- 50.Облік розрахунків з юридичними та фізичними особами.
- 51.Облік кредитів та позичок.
- 52.Облік страхових операцій.
- 53.Облік страхових резервів.
- 54.Облік витрат.
- 55.Облік нестрахових резервів, фінансових результатів.
- 56.Звітність страхових організацій.
- 57.Складання та подання фінансової звітності.
- 58.Баланс, звіт про фінансові результати.
- 59.Звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Бардаш С.В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 372 с
2. Баширов А.А. Бухгалтерский учет в подрядном строительстве: Практик. руководство. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 255 с.
3. Белуха Н.Т, Бухгалтерский учет на автомобильном транспорте. Учебник для вузов. — М.: Транспорт, 2006. — 261 с.
4. Белуха Н.Т. Бухгалтерский учет и экономический анализ на автотранспортных предприятиях. — М: 2002 с. 336.
5. Бутинець Т.А. Документування господарських операцій: теорія, практика. — Житомир, ЖІТІ, 2000. — 300 с
6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / Вид. 2-е, доп. і перероб.— Житомир: ЖІТІ, 2000. -640 с.
7. Бухгалтерский учет в промышленности и капитальном строительстве: Учеб. Пособие / П.Н. Новиченко, Ф.В. Васин, И.М. Рендухов и др.; Под ред. П.П. Новиченко. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 360 с.
8. Бухгалтерский учет в строительстве / Под ред. проф. М.Ф. Дьячкова — М.: “Финансы и статистика”, 2004. — 384 с.
9. Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности в строительных организациях. Коллектив авторов под руководством проф. М.В. Дмитриева. Учебник для вузов. М., “Финансы”, 2002. — 364 с.
10. Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности в строительных организациях. / Под ред. М.В. Дмитриева. М.: “Финансы”, 2006.
11. Бухгалтерский учет и аудит в строительстве: Учеб. пособие / В.А. Лукинов, А.А. Карпенко, С.С. Романова; Под ред. В.А. Лукинова. — М.: Юрайт, 2007. — 474 с.

12. Бухгалтерский учет и аудит в строительстве: Учеб. пособие / Моск. гос. строит. ун-т; Доц., канд. экон. наук В.А. Лукинов и др.; Под ред. В.А. Лукинова. — М. : Юрайт, 2003. — 472 с.

13. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність. Навчальний посібник для студентів вузів. — Житомир: ЖІТІ, 480 с

14. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” /. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 416 с.

15. Васильева В.А., Подилько Я.А. Бухгалтерский учет в строительстве. М., “Стройиздат”, 2003, с 367

16. Волков Н.Г. Бухгалтерский учет в строительстве. — М.: Финансы и статистика, 2006. — 240 с.

17. Дробышевский Н.П., Ермолинский Е.Б., Борисевский П.Е. Бухгалтерский учет в строительстве. Минск, 2007.

18. Злобин П. Бухгалтерский учет капитального строительства. Третье издание, переработанное. М., “Финансы”, 2007. — 270 с.

19. Кабанова В.А., Подилько Я.А. Бухгалтерский учет в строительстве. М.: Издательство литературы по строительству, 2004. — 276 с.

20. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи. — Житомир: ЖІТІ, 2005. — 384 с

21. Мех Я.В., Журавель Г.П., Крупка Я.Д., Крисоватий А.І. Бухгалтерський облік у галузях народного господарства. — К.: НМК ВО, 2001. — 246 с.

22. Петрук О.М. Облік та аналіз договірних відносин: проблеми теорії та практики. Житомир, ЖІТІ, 2005. — 332 с

23. Чижевська Л.В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики. — Житомир. ЖІТІ, — 2006. — 408 с.

24. Безлюдов А. И. Жилищно-коммунальное хозяйство: проблемы управления, 2000.

25. Грабов Н. Н., Добровский В. Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях. К.: А.С.К., 2000.

26. Карауш М. М. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции. 2004.

27. Посредников Н. Е. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях народного хозяйства: учебное пособие, 2006.

28. Штучный В. Г., Фастова Н. И. Анализ системы тарифообразования на коммунальные услуги в Харьковской области. Х.: 2007.

Навчальне видання

КРАЇВСЬКА Інна Анатоліївна

**ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
В ГАЛУЗЯХ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА**

Конспект лекцій, навчально-методичний матеріал для самостійної роботи та для практичних занять, завдання для контрольної роботи для студентів усіх форм навчання спеціальностей 6.050100 “Облік і аудит”

Редактор *М. З. Аляб'єв*
Комп'ютерне верстання: *Ю.П. Степась*

План 2009, поз. 233 Л

Підп. до друку 01.03.2010.
Друк на ризографі.
Тираж 50 пр.

Формат 60×84 1/16.
Ум. вид. арк. 9.4.
Зам. №

Папір офісний.

Видавець і виготовлювач:
Харківська національна академія міського господарства,
вул. Революції, 12, Харків, 61002
Електронна адреса: rektorat@ksame.kharkov.ua
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи: ДК №731 від 19.12.2001