

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту

Облік в галузях економіки (конспект лекцій)

Для студентів спеціальності “Облік і аудит” освітньо-кваліфікаційного рівня
бакалавр усіх форм навчання

Тернопіль 2017

Зміст

Вступ	5
Розділ 1. Особливості обліку в сільському господарстві	
1.1. Особливості сільськогосподарських підприємств та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку.....	6
1.2. Біологічні активи як об'єкт обліку.....	7
1.3. Облік запасів	
1.3.1. Облік виробничих запасів.....	9
1.3.2. Облік поточних біологічних активів.....	12
1.3.3. Облік продукції сільськогосподарського виробництва	16
1.4. Облік довгострокових біологічних активів і основних засобів	18
1.5. Облік виробництва	
1.5.1. Класифікація виробництв.....	28
1.5.2. Класифікація витрат виробництва.....	28
1.5.3. Облік допоміжних виробництв і витрат на утримання та експлуатацію сільськогосподарської техніки.....	30
1.5.4. Облік загальновиробничих витрат.....	33
1.5.5. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва.....	35
1.5.6. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва.....	41
1.6. Облік витрат операційної діяльності, які не вводять у собівартість продукції.....	45
1.7. Облік реалізації сільськогосподарської продукції.....	53
1.8. Облік доходів сільськогосподарських підприємств.....	54
1.9. Облік розрахунків за податками і платежами.....	56
1.10. Особливості обліку в фермерських господарствах.....	57
Розділ 2. Особливості обліку в будівництві	
2.1. Особливості будівельного виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку.....	59
2.2. Облік виробничих запасів.....	61
2.3. Облік некапітальних робіт.....	65
2.4. Облік витрат будівельного виробництва	
2.4.1. Класифікація витрат.....	68
2.4.2. Облік формування витрат за будівельним контрактом.....	70
2.4.3. Облік витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів.....	73
2.4.4. Облік загальновиробничих витрат.....	74
2.5. Облік здачі будівельних об'єктів і розрахунків із замовниками	76
2.6. Облік формування фінансових результатів.....	78

Розділ 3. Особливості обліку в торгівлі	
3.1. Особливості торгівлі та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку.....	80
3.2. Облік товарних операцій у оптовій торгівлі	
3.2.1. Облік операцій із придбання товарів.....	85
3.2.2. Облік реалізації товарів.....	91
3.3. Облік товарних операцій у роздрібній торгівлі	
3.3.1. Облік надходження товарів.....	97
3.3.2. Облік реалізації товарів.....	100
3.3.3. Облік торговельної націнки.....	101
3.4. Облік витрат торговельних підприємств.....	104
Тести	109
Список використаної та рекомендованої літератури	118
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій....	120

Вступ

Значні перетворення в економічному житті України потребують відповідних якісних змін у підготовці облікових кадрів. Це стосується насамперед підготовки працівників галузі бухгалтерського обліку, оскільки високоякісна система бухгалтерського обліку забезпечує формування достовірної інформації про діяльність підприємств, що є необхідною умовою ефективної системи управління підприємством. Важливий напрямок такої роботи - підготовка фахівців, які б орієнтувалися в особливостях побудов бухгалтерського обліку в різних галузях економіки.

Програмою курсу “Бухгалтерський облік в галузях економіки” передбачено вивчення не тільки галузевих особливостей діяльності на сільськогосподарських підприємствах, будівельних організаціях і підприємствах торгівлі, а й і побудови адекватної системи бухгалтерського обліку. Враховуючи зазначене, в навчальному виданні розкритий порядок обліку основних об’єктів у сільському господарстві, будівництві й торгівлі. Пріоритетного значення надано обліку витрат на виробництво і обліку об’єктів, характерних для перерахованих галузей економіки. Не відображені питання бухгалтерського обліку об’єктів, на які не впливають особливості галузі, а також ті, котрі вивчали в курсі “Фінансовий облік”.

Розділ 1. Особливості обліку в сільському господарстві

1.1. Особливості сільськогосподарських підприємств та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку

Однією з провідних галузей економіки України є сільське господарство. Дана галузь економіки забезпечує населення продовольством, а промисловість – сировиною.

Згідно зі законодавством бухгалтерський облік на підприємствах здійснюють у господарських товариствах, сільськогосподарських кооперативах, селянських (фермерських) господарствах, колективних селянських спілках, державних сільськогосподарських підприємствах.

Виробництво сільськогосподарської продукції має особливості, що необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку.

Головним засобом виробництва у сільському господарстві є земля. Якщо в інших галузях економіки засоби виробництва у процесі використання зношуються, то при дотриманні правил агротехніки, в результаті осушення, іригації, інших меліоративних робіт земля набирає нових властивостей, підвищує віддачу.

Земля не зношується, щодо неї не нараховують амортизацію. Оскільки земля – основний фактор сільськогосподарського виробництва, виникає необхідність точного обліку вкладень у підвищення її родючості. Це пов'язано і з тим, що земельні ділянки мають різну продуктивність.

Територіальна розпорошеність земельних ділянок потребує значного переміщення сільськогосподарської техніки.

Сільськогосподарське виробництво пов'язане не тільки з технологічними, речовими та організаційними, а й із біологічними факторами і кліматичними умовами. Специфічними засобами виробництва є живі організми, вирощування яких залежить від природних та біологічних факторів і триває часто кілька років. У зв'язку з цим бухгалтерський облік покликаний фіксувати зміни, результат біологічних перетворень (приріст живої ваги, приплід тощо).

Вплив природних умов на хід виробничого процесу зумовлює сезонність сільськогосподарського виробництва і, як наслідок, нерівномірність використання робочої сили та сільськогосподарської техніки. Собівартість сільськогосподарської продукції визначають раз на рік.

Тривалість виробничого циклу, період якого може перевищувати рік, викликає необхідність розмежування витрат. Витрати протягом звітного року здійснюють нерівномірно. Для сільськогосподарських підприємств характерний нерівномірний вихід продукції (в рослинництві – раз на рік, у тваринництві – щоденно (молоко, яйця) або в певні періоди (мед, вовна).

Вироблений у господарстві готовий продукт частково використовують у господарстві у вигляді насіння, садивного матеріалу, кормів, підстилки тощо.

Сільськогосподарські підприємства частину потрібних їм засобів і предметів праці відтворюють власними силами (приплід, вирощують молодняк, тварин переводять в основне стадо, садивний матеріал для багаторічних насаджень і т. д.).

Для сільськогосподарських підприємств характерним є те, що в результаті виробництва отримують кілька видів продукції (молоко, приплід, зерно і солону тощо).

Зазначені особливості зумовлюють і певні особливості в організації бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств:

- 1) для сільськогосподарських підприємств характерним об'єктом обліку є біологічні активи;
- 2) собівартість продукції визначають у кінці року;
- 3) не нараховують амортизацію на землю;
- 4) обліковують витрати минулих періодів під урожай поточного року і витрати поточного року під урожай майбутніх років;
- 5) рівень собівартості одного виду продукції залежить від собівартості іншого;
- 6) витрати обліковують за галузями, культурами, виробничими підрозділами.

1.2. Біологічні активи як об'єкт обліку

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані у процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію визначені у П(С)БО–30 “Біологічні активи”, що набуло чинності з 01.01.2007 р. Його норми підприємства та організації застосовують щодо сільськогосподарської діяльності.

Біологічний актив – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди. Біологічні перетворення – це процес якісних та кількісних змін біологічних активів.

Відповідно до П(С)БО–30 біологічні активи можуть бути довгостроковими і поточними. До довгострокових біологічних активів належать основні стада овець, великої рогатої худоби, свиней і т. д. – в тваринництві, виноградники, сади, лісові масиви.

Поточні біологічні активи – це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, забезпечити іншим способом економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. У свою чергу, поточні біологічні активи поділяють на поточні біологічні активи тваринництва і поточні біологічні активи рослинництва.

Поточними біологічними активами тваринництва є, крім тварин на вирощуванні та відгодівлі, риба, доросла птиця, сім'ї бджіл і т. д.

До поточних біологічних активів рослинництва належать зернові та овочеві, технічні, кормові культури, розсадники й ін.

Додаткові біологічні активи – біологічні активи, отримані в процесі біологічних перетворень. До них, зокрема, належать: розсада, саджанці, живці, приплід, мальки та ін.

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання. Це, зокрема, зерно, зерновідходи, насіння, коренеплоди, плоди, ягоди, зелена маса, молоко, вовна, гній, приріст живої ваги тощо.

Біологічний актив визнають активом, якщо:

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на біологічний актив;
- підприємство здійснює управління біологічним активом та контроль за його використанням;
- є впевненість, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з його використанням у сільськогосподарській діяльності;
- вартість біологічного активу може бути достовірно визначена.

Біологічний актив визнають запасом, якщо його не використовують у сільськогосподарській діяльності та утримують для продажу, або напрям його використання не визначено.

Біологічний актив визнають основним засобом, якщо його використовують в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний термін використання - більше року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Біологічні активи при придбанні оцінюють за первісною вартістю, на дату проміжного та річного балансу – за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

До витрат на місці продажу вводять тільки частину витрат на збут, що безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку (комісійні винагороди продавцям, а також непрямі податки, які сплачують при реалізації цих активів).

Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Визначення справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції ґрунтують на цінах активного ринку.

Згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічні активи класифікують за такими групами:

- довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю;

- довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю;
- довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю;
- незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюють за справедливою вартістю;
- незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюють за первісною вартістю.

До незрілих довгострокових біологічних активів відносять біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (окрім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості. Сюди належать, зокрема, багаторічні насадження, (виноградники, сади, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення.

Об'єктом обліку біологічних активів є їх види: зернові, технічні, олійні культури, велика рогата худоба, свині тощо.

Одиниці виміру біологічних активів - штуки, голови тощо.

1.3. Облік запасів

1.3.1. Облік виробничих запасів

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності на підприємствах сільського господарства також регламентовані у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Разом із тим, галузеві особливості сільського господарства впливають на ведення бухгалтерського обліку запасів.

Згідно зі зазначеним П(С)БО запаси визнають активами, коли є ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість можна достовірно визначити.

До запасів відносять виробничі запаси (сировина і матеріали, паливно-мастильні матеріали, запасні частини, будівельні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, біопрепарати, медикаменти); малоцінні та швидкозношувані предмети. До запасів також належать сільськогосподарська продукція після її первісного визначення, додаткові біологічні активи рослинництва після їх первісного визначення та відокремлення від біологічного активу та/або ґрунту, а також додаткові біологічні активи, які не є учасниками сільськогосподарської діяльності (їх утримують для продажу, або напрями їх подальшого використання не визначені).

Для правильного визначення кількісних та якісних показників господарської діяльності підприємства велике значення має оцінка запасів, яку здійснюють відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” і 30 “Біологічні активи”. Виробничі запаси обліковують на рахунку 20 “Виробничі запаси” в розрізі відповідних субрахунків.

За дебетом рахунку 20 “Виробничі запаси” відображають надходження виробничих запасів, а за кредитом – їх вибуття.

Значну питому вагу в активах сільськогосподарських підприємств займають транспортні засоби та сільськогосподарська техніка. А це, в свою чергу, зумовлює потребу в паливно-мастильних матеріалах, запасних частинах, необхідних для обслуговування техніки.

Паливно-мастильні матеріали обліковують на субрахунку 203 “Паливо”. Фактичні витрати нафтопродуктів визначають на основі “Подорожніх листів” та “Облікових листів тракториста-машиніста” й ін.

Особливим видом виробничих запасів, які використовують сільськогосподарські підприємства, є шини й акумулятори, облік котрих здійснюють на субрахунку 207 “Запасні частини”.

Оприбуткування шин, акумуляторів, придатних для використання, які зняті з автомобілів, причепів, що ліквідують, відображають бухгалтерським записом:

Дт 207 “Запасні частини”

Кт 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

Зняті з діючих транспортних засобів шини й акумулятори, що підлягають відновленню, обліковують за дебетом субрахунку 207 “Запасні частини” і кредитом рахунку 23 “Виробництво”.

На субрахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” обліковують мінеральні добрива, засоби захисту рослин, біопрепарати, медикаменти, а також саджанці насіння, корми, придбані зі сторони.

Добрива, засоби захисту рослин списують на витрати виробництва за Актом про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів.

Деякі особливості має облік медикаментів. Їх видають за рецептами і підтверджують в амбулаторному журналі. Щомісяця ветеринарний спеціаліст на підставі первинних документів складає звіт про рух біопрепаратів та медикаментів і подає його в бухгалтерію. Списання здійснюють за актами, складеними на підставі записів у амбулаторному журналі.

При визначенні виробничих запасів на потреби виробництва їх списують на підставі актів “На списання насіння і садивного матеріалу”, Подорожніх листів вантажного автомобіля, Облікових листів тракториста-машиніста та інших.

Закуплені корми відпускають із місць зберігання згідно з “Відомостями витрачання кормів”. Дані відомості витрат кормів відображають у бухгалтерії в “Журналі обліку кормів”.

Продаж виробничих запасів оформляють товарно-транспортною накладною. На рахунках бухгалтерського обліку операції з надходження та вибуття виробничих запасів відображають наступним чином (табл. 1.3.1.1).

Облік руху виробничих запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Надійшли запаси від постачальника до оплати їх вартості:		
	- купівельна вартість	20	63
	- ПДВ	641	63
2.	Прийнято рахунок транспортної організації за транспортування запасів:		
	- вартість перевезення	20	685
	- ПДВ	641	685
3.	Надійшли виробничі запаси як внесок учасників до статутного капіталу	20	46
4.	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли безоплатно	20	745
5.	Оприбутковані виробничі запаси, раніше не враховані	20	719
6.	Списані виробничі запаси, витрачені на		
	- виробництво	23	20
	- загальновиробничі потреби	91	20
	- адміністративні потреби	92	20
	- для забезпечення збутової діяльності	93	20
	- інші операційні витрати	94	20
7.	Використані виробничі запаси для капітального будівництва	15	20
8.	Списано за собівартістю реалізовані виробничі запаси	943	20
9.	Виявлена нестача виробничих запасів	947	20
10.	Відображено суму, що мають відшкодувати винні особи	375	716
11.	Списано виробничі запаси, передані до статутного капіталу іншого підприємства	14	20
12.	Списано виробничі запаси, передані безоплатно		
	- за балансовою вартістю	949	20
	- ПДВ	949	641
13.	Відображено уцінку виробничих запасів	949	20
14.	Списано вартість виробничих запасів, що вибули внаслідок стихійного лиха	99	20

1.3.2. Облік поточних біологічних активів

До поточних біологічних активів відносять поточні біологічні активи тваринництва і поточні біологічні активи рослинництва. Як уже було зазначено, до поточних біологічних активів тваринництва належать тварини на вирощуванні та відгодівлі, риба, доросла птиця, сім'ї бджіл.

Молодняк тварин і тварин на відгодівлі - це особлива група матеріальних оборотних засобів. За економічним змістом тварини на вирощуванні та відгодівлі є незавершеним виробництвом галузі тваринництва тому, що їх маса та оцінка постійно змінюються. Ці зміни пов'язані з витратами на утримання тварин та їх годівлю до моменту їх реалізації, забою або переведення до основного стада, що, відповідно до П(С)БО-30 "Біологічні активи" відносять до витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями біологічних активів і визнають витратами основної діяльності.

Як молодняк тварин, птиці й тварин на відгодівлі обліковують поголів'я, вирощене у власному господарстві та придбане на стороні: молодняк усіх видів із моменту отримання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття, тварини на відгодівлі. Так, тварини, придбані в інших сільських господарствах за гроші, оприбутковують на підставі товаро-транспортних накладних і рахунків-фактур, а в разі придбання племінних тварин заповнюють Племінне свідоцтво.

При придбанні тварин у громадян зоотехнік і ветеринарний персонал оглядають у присутності особи, яка здає тварини, кожную голову, визначають її вгодованість та живу вагу і складають Акт на передачу (продаж) закупівлю худоби й птиці за договорами з громадянами, який затверджує керівник. При постановці тварин на облік їм надають інвентарний номер. Якщо тварини надходять від громадян для подальшої реалізації, складають Приймально-розрахункову відомість на худобу і птицю, які сільськогосподарське підприємство прийняло від населення для подальшої здачі державі (2 примірники). Коли здають худобу на м'ясопереробне господарство, віддають 2 примірники відомості, один із яких після проставлення маси, вгодованості та суми повертається в господарство для розрахунків.

При отриманні приплоду (додаткового біологічного активу) зоотехнік чи бригадир складають у 2-х примірниках Акт на оприбуткування приплоду тварин. Перший примірник здають у бухгалтерію наступного дня, а 2-й – у кінці місяця зі Звітом про рух худоби і птиці на фермі, після того, як на його підставі будуть зроблені записи в Книзі обліку руху худоби і птиці на фермі та в реєстрах зоотехнічного обліку, а також нарахована заробітна плата тваринникам.

У каракульському вівчарстві оформляють Акт про перебіг окоту. Акт виведення та сортування добового молодняку птиці складають для приймання молодняку, виведеного в спеціалізованих птахівничих господарствах. Відпуск молодняку з цеху інкубації в цех вирощування оформлюють накладною внутрішньогосподарського призначення.

Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів виписують на оприбуткування звірів (кролів). Оприбутковують тільки живих тварин. Ці акти разом зі Звітом про рух худоби і птиці на фермі подають до бухгалтерії.

Молодняк та відгодоване поголів'я щомісяця зважують. Результат зважування молодняку тварин і тварин на відгодівлі відображають у Відомості зважування.

Для оформлення вибуття тварин в інші господарства, продажу переробним підприємствам використовують Товарно-транспортну накладну. Останні виписують Приймальну квитанцію. У разі вимушеного вибуття тварин складають Акт на вибуття тварин та птиці. Переведення тварин із однієї вікової групи в іншу оформлюють Актом на переведення тварин із групи в групу.

Первісну оцінку та бухгалтерський облік операцій із отримання (придбання) поточних біологічних активів здійснюють згідно з нормами П(С)БО 9 "Запаси".

Первісне визнання додаткових біологічних активів, до яких відносять приплід, нові рої бджіл, матеріали для розведення риб – у тваринництві, чубуки, саджанці – в рослинництві відображають у обліку в тому звітному періоді, протягом якого їх відокремили від біологічного активу.

При первісному визнанні додаткові біологічні активи оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

При надходженні (придбанні) зі сторони поточні біологічні активи оцінюють за первісною вартістю, порядок формування якої залежить від джерел надходження біологічних активів.

Для обліку поточних біологічних активів Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 21 "Поточні активи", що має три субрахунки:

211 "Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю"

212 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю"

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

Витрати на утримання тварин на вирощуванні (витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями) обліковують на рахунку 23 "Виробництво", субрахунок "Тваринництво".

Оприбуткування приплоду (первісне визнання додаткового біологічного активу) відображають за дебетом субрахунку 212 "Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю" і кредитом рахунку 23 "Виробництво".

Різниця між вартістю додаткових біологічних активів, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання додаткових біологічних активів, є доходами або витратами підприємства (залежно від характеру відхилення).

При перевищенні справедливої вартості над понесеними витратами визначають дохід:

Дт 23 “Виробництво”

Кт 710 “Дохід від первісного визначення та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”.

При перевищенні понесених витрат над справедливою вартістю додаткового біологічного активу визначають витрати:

Дт 940 “Витрати від первісного визначення та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”.

Кт 23 “Виробництво”.

Доходи (витрати) від первісного визнання додаткових біологічних активів визначають за кожним об’єктом обліку біологічних активів. Для цього на рахунку обліку виробництва має бути забезпечена відповідність між витратами, пов’язаними з біологічними перетвореннями, і вартістю отриманих біологічних активів за окремими видами біологічних активів та їх групами.

Надходження молодняка тварин та інших поточних біологічних активів оформлюють наступними бухгалтерськими записами (табл. 1.3.2.1).

Таблиця 1.3.2.1

Облік надходження поточних біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Отримано від постачальника-платника ПДВ за вартістю (без ПДВ) - на суму податкового кредиту	21 641	63 63
2.	Отримано від постачальника-неплатника ПДВ за вартістю у сумі зобов’язання перед постачальником	21	63
3.	Оприбутковано безоплатно отримані поточні біологічні активи	21	718
1	2	3	4
4.	Отримано від учасника як внесок до статутного капіталу	21	46
5.	Оприбутковано раніше не враховані біологічні активи	21	719
6.	Переведення (вибракування) тварин із основного стада	21	16

Молодняк тварин вибуває у результаті їх реалізації, переведення до основного стада, загибелі в результаті стихійного лиха, виявленої недостачі. Порядок відображення зазначених операцій у бухгалтерському обліку наступний (табл. 1.3.2.2).

Оскільки біологічні активи відображають на дату балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, виникає необхідність в обліку результатів від змін справедливої вартості поточних біологічних активів.

Збільшення справедливої вартості відображають за дебетом рахунку 21 “Поточні біологічні активи” і кредитом рахунку 710 “Інший операційний дохід”. Зменшення справедливої вартості відносять на витрати операційної діяльності:

Дт 94 “Інші витрати операційної діяльності”

Кт 21 “Поточні біологічні активи”

Таблиця 1.3.2.2

Облік вибуття поточних біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено собівартість реалізованих активів	901	21
2.	Отримано дохід від реалізації поточних біологічних активів	36	701
3.	Нарахована сума податкового зобов’язання	701	641
4.	Виявлено нестачі та втрати поточних біологічних активів Одночасно зарахована балансова вартість списаних сум нестач на позабалансовий рахунок	947 072	21
5.	Визнано дохід у сумі, що мають відшкодувати винні особи на суму податкового зобов’язання Одночасно списані суми з позабалансового рахунку	375 716	716 641 072
6.	Переведення поточних біологічних активів до довгострокових біологічних активів (переведено тварин до основного стада)	15 16	21 15
7.	Загибель поточних біологічних активів у результаті стихійного лиха	99	21

До поточних біологічних активів рослинництва належать зернові, овочеві, технічні кормові культури, розсадники.

Поточні біологічні активи рослинництва, які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено, якщо їх справедливу вартість можна достовірно визначити, визнають активом і відображають у

поточних біологічних активах. На момент збирання урожаю такі біологічні активи списують із балансу з віднесенням їх вартості на витрати виробництва:

Дт 23 “Виробництво”

Кт 211 “Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”.

Якщо визначити справедливу вартість поточних біологічних активів рослинництва неможливо і технологічний процес їх створення не завершено, такі поточні біологічні активи оцінюють за виробничою собівартістю і відображають в обліку як незавершене виробництво (сальдо рахунку 23 “Виробництво” субрахунок “Рослинництво”).

1.3.3. Облік продукції сільськогосподарського виробництва

Сільськогосподарська продукція – актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання¹.

За цільовим призначенням, господарською цінністю і економічними вигодами від використання сільськогосподарську продукцію поділяють на основну, супутню і побічну. До основної належить сільськогосподарська продукція, отримання якої є метою утримання біологічних активів і використання якої здатне давати найбільші економічні вигоди підприємству. До основної продукції в рослинництві належать зерно, коренеплоди, овочі, фрукти, ягоди, виноград тощо. У тваринництві основна продукція – це молоко від основного стада в молочному скотарстві, мед, вовна і т. д.

Супутньою є сільськогосподарська продукція, яка одержана одночасно з основною продукцією, відповідає вимогам і стандартам та призначена для подальшої переробки або реалізації. Зокрема, до супутньої продукції в рослинництві відносять насіння льону і конопель, а в тваринництві - приріст живої маси тварин основного стада, віск у бджолярстві.

Сільськогосподарська продукція, яку одержують від одного біологічного активу або їх групи одночасно з основною, але вона має другорядне значення, а економічні вигоди від її використання є несуттєвими, називається побічною продукцією. До неї належать солома, гичка в рослинництві, гній, пташиний послід у тваринництві.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції активом здійснюють за таких умов:

- підприємство набуло право власності на сільськогосподарську продукцію, несе ризики й отримує вигоди від володіння нею;
- підприємство надалі здійснюватиме управління та контроль за використанням сільськогосподарської продукції;
- є впевненість, що підприємство отримає економічні вигоди від використання сільськогосподарської продукції;

1. П(С)БО 30 “Біологічні активи”

- вартість її може бути достовірно визначена.

Сільськогосподарську продукцію при її первісному визнанні оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Справедлива вартість ґрунтована на цінах активного ринку.

Побічну продукцію, якщо на неї нема активного ринку, можна оцінювати за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, сортування та іншими витратами, пов'язаними з її заготівлею.

Браковану продукцію, відходи, використання яких і реалізація неможлива, активом не визнають, а витрати на їх утилізацію вводять до інших операційних витрат.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають як запас відповідно до П(С)БО 9 "Запаси".

Як сільськогосподарську продукцію обліковують додаткові біологічні активи рослинництва - після їх первісного визнання та відокремлення від біологічного активу та/або ґрунту.

Придбані сільськогосподарську продукцію і матеріали сільськогосподарського призначення обліковують окремо від сільськогосподарської продукції власного виробництва.

Бухгалтерський облік виходу, використання і вибуття сільськогосподарської продукції базований на документальному оформленні зазначених операцій. Для обліку врожаю сільськогосподарських культур використовують єдині форми первинних документів.

Первинним документом на оприбуткування продукції зернових культур є Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля, що виписують у трьох примірниках (для шофера, комбайнера і завідуючого током). Підприємства можуть використовувати Путівки на вивезення продукції з поля. Для оформлення відправки зерна від комбайна на тік, у комори та інші місця тимчасового або постійного зберігання можна застосовувати Талони шофера, Талон комбайнера, Талон бункериста. Зерно, що надходить на тік або склад, обов'язково зважують і оформляють Реєстр приймання зерна вагарем. На основі даних Реєстру приймання зерна завідувач току здійснює записи у Відомість руху зерна та іншої продукції і Книгу складського обліку.

Зерно, що надійшло від комбайнів на тік, потребує сортування і сушіння. Результати робіт зі сушіння, очищення та сортування відображають в Акті на сортування і сушіння продукції рослинництва.

Первинним документом із обліку виходу продукції овочівництва, садівництва, картоплі й баштанних культур є Щоденник надходження сільськогосподарської продукції. На заготовлені та прийняті корми оформляють Акт приймання грубих і соковитих кормів.

Для обліку продукції тваринництва використовують такі первинні документи: Журнал обліку надою молока, Акт настригу і приймання вовни, Щоденник надходження сільськогосподарської продукції та інші.

Вибуття продукції оформляють товарно-транспортними накладними (реалізація та відправлення в заготівельні організації), накладною на

внутрішнє переміщення, актом (при використанні насіння і садивного матеріалу), Відомістю витрачання кормів та ін.

Для обліку сільськогосподарської продукції Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачений рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

За дебетом рахунку відображають надходження сільськогосподарської продукції, а за кредитом – її вибуття. На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства. Тут відображають і додаткові біологічні активи рослинництва (табл. 1.3.3.1)

Таблиця 1.3.3.1.

Облік руху сільськогосподарської продукції

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбуткована сільськогосподарська продукція	27	23
2.	Оприбутковано приріст живої маси	21	23
3.	Оприбутковано саджанці, чубуки	27	23
4.	Відображено вартість реалізованої продукції	901	27
5.	Витрачено садивний матеріал власного виробництва для закладання власних багаторічних насаджень	15	27
6.	Витрачено насіння власного виробництва	23	27
7.	Витрачено корми власного виробництва	23	27
8.	Виявлена нестача сільськогосподарської продукції	947	27
9.	Відображена уцінка сільськогосподарської продукції	946	27

Сільськогосподарську продукцію, придбану зі сторони, обліковують на субрахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”.

Аналітичний облік сільськогосподарської продукції здійснюється за видами продукції.

1.4. Облік довгострокових біологічних активів і основних засобів

У господарській діяльності сільськогосподарські підприємства використовують, окрім оборотних засобів і необоротні активи. Особливістю сільськогосподарських підприємств є те, що до необоротних активів належать довгострокові біологічні активи, земля, капітальні витрати на поліпшення земель та інші необоротні активи.

До довгострокових біологічних активів відносять біологічні активи, що не є поточними, а саме – біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи і давати економічні вигоди, протягом періоду, що перевищує 12 місяців (або операційний цикл, якщо він більший 12 місяців), та біологічні активи, що створюють протягом періоду, більшого ніж рік, за винятком тварин на вирощуванні та відгодівлі. До довгострокових біологічних активів відносять робочу і продуктивну худобу, багаторічні насадження, інші довгострокові біологічні активи.

Довгострокові біологічні активи поділяють на довгострокові біологічні активи рослинництва (виноградники, сади й ін.) та довгострокові біологічні активи тваринництва (основні стада).

Довгострокові біологічні активи оприбутковують за первісною вартістю. Порядок формування первісної вартості залежить від джерел надходження біологічних активів.

При придбанні довгострокових біологічних активів до їх первісної вартості вводять:

- ціну придбання за вирахуванням знижок, відповідно до договору з постачальником, непрямих податків, окрім випадків, якщо їх не відшкодовують підприємству відповідно до законодавства;
- суми ввізного мита;
- витрати на транспортування;
- інші витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням довгострокових біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання для запланованих потреб.

Витрати, пов'язані з придбанням довгострокових біологічних активів, відносять до капітальних інвестицій і обліковують на субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

На вартість придбаного довгострокового біологічного активу в постачальників (без ПДВ) роблять бухгалтерський запис:

Дт 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”

Кт 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

На суму податкового кредиту з ПДВ роблять бухгалтерський запис:

Дт 641 “Розрахунки за податками”

Кт 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

На суму транспортних витрат:

Дт 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”

Кт 685 “Розрахунки з іншими кредиторами ” (якщо використано транспортний засіб сторонньої організації).

На суму податкового кредиту з ПДВ :

Дт 641 “Розрахунки за податками”

Кт 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”.

Якщо підприємство використовує власний транспорт, бухгалтерський запис на суму транспортних витрат наступний:

Дт 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”

Кт 23 “Виробництво”.

Введення до довгострокових біологічних активів придбаного активу відображають за дебетом рахунку 16 “Довгостроковий біологічний актив” і кредитом рахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

Первісною вартістю безоплатно одержаних довгострокових біологічних активів є їх справедлива вартість із урахуванням витрат, безпосередньо пов’язаних із доведенням їх до стану, придатного до використання зі запланованою метою. Зазначені операції відображають наступним чином:

на справедливую вартість безоплатно одержаних довгострокових активів:

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

Кт 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”.

На витрати, пов’язані з транспортуванням:

Дт 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”

Кт 23 “Виробництво” (якщо використовують власний транспорт)

і Кт 635 “Розрахунки з іншими кредиторами” (якщо використовують транспорт сторонньої організації).

Зарахування витрат на транспортування до первісної вартості безоплатно отриманого довгострокового біологічного активу відображають бухгалтерським записом:

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

Кт 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

Не вводять до первісної вартості довгострокових біологічних активів, а відносять до витрат періоду:

- фінансові витрати (за винятком витрат, що вводять до собівартості кваліфікаційних активів);
- курсові різниці, що виникають у разі здійснення розрахунків із іноземними постачальниками;
- витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;
- понаднормові втрати і нестачі;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші подібні витрати, що безпосередньо не пов’язані з придбанням довгострокових біологічних активів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання для запланованих потреб.

Первісною вартістю довгострокового біологічного активу, отриманого в обмін на подібний біологічний актив, є справедлива вартість переданого активу.

На справедливу вартість переданого активу роблять бухгалтерський запис:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”

Кт 16 “Довгострокові біологічні активи”

і на суму податкового зобов’язання:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

На вартість одержаного довгострокового біологічного активу дебетують рахунок 155 “Придбання (вирощування) довгострокового біологічного активу” та кредитують рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” й на суму податкового кредиту з ПДВ:

Дт 641 “Розрахунки за податками”

Кт 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

Взаємозалік заборгованості відображають за дебетом рахунку 64 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” і кредитом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

Введення одержаного об’єкта до довгострокових біологічних активів оформляють бухгалтерським записом:

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

Кт 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

При надходженні довгострокового біологічного активу в обмін на неподібний біологічний актив його первісною вартістю є справедлива вартість переданого активу, збільшена (зменшена) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що належать до сплати (отримання) за обмінною операцією (табл. 1.4.1).

Первісною вартістю довгострокового біологічного активу, переведеного з поточних біологічних активів, є його справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу, визначена на дату такого переведення. На рахунках бухгалтерського обліку це відображають за дебетом рахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” і кредитом рахунку 21 “Поточні біологічні активи”. Зарахування об’єкта в склад довгострокових біологічних активів відображають записом:

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

Кт 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”.

Оприбуткування довгострокових біологічних активів, раніше не врахованих, відображають за дебетом рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи” і кредитом рахунку 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

Облік отримання довгострокового біологічного активу в обмін
на неподібний біологічний актив

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	На справедливую вартість переданого активу, у т. ч. ПДВ	36	701
2.	На суму податкового зобов'язання з ПДВ	701	641
3.	Списують справедливую вартість переданого довгострокового біологічного активу	901	161
4.	На первісну вартість прийнятого довгострокового біологічного активу (в т. ч. грошова доплата)	155	63
5.	На суму податкового кредиту з ПДВ	64	63
6.	Перераховано доплату	63	31
7.	Взаємозалік заборгованості (справедлива вартість переданого, в т. ч. ПДВ)	63	36
8.	На первісну вартість прийнятого довгострокового біологічного активу (зменшену на суму грошових коштів, що належать до отримання)	155	63
9.	На суму податкового кредиту з ПДВ	64	63
10.	Одержано суму грошових коштів	31	36
11.	Взаємозалік заборгованості (первісна вартість отриманого біологічного активу, в т. ч. ПДВ)	63	36

Довгострокові біологічні активи на дату проміжного та річного балансу відображають за справедливою вартістю. Зміна справедливої вартості довгострокових біологічних активів відносять на інший операційний дохід (збільшення) або інші витрати операційної діяльності (зменшення):

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

Кт 719 “Інший операційний дохід”

або

Дт 949 “Інші витрати операційної діяльності”

Кт 16 “Довгострокові біологічні активи”.

Довгострокові біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу визначити достовірно неможливо, оцінюють та відображають за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Порядок оцінки таких довгострокових біологічних активів і нарахування амортизації – відповідно до П(С)БО–7 “Основні засоби”.

Амортизацію нараховують тільки на довгострокові біологічні активи, які обліковують за первісною вартістю. Об'єктом амортизації таких біологічних активів є вартість, що амортизується (первісна вартість, зменшена на величину ліквідаційної вартості). Ліквідаційна вартість

дорівнює сумі, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації довгострокових біологічних активів після закінчення терміну їх корисного використання (вартість деревини насаджень, тварин або їх м'яса і шкур тощо), за вирахуванням витрат, пов'язаних із їх продажем або ліквідацією. Амортизацію нараховують протягом терміну корисного використання, який підприємство встановлює самостійно при зарахуванні довгострокових біологічних активів на баланс. Нараховують амортизацію, використовуючи методи, передбачені П(С)Б –7 “Основні засоби”.

Нарахування амортизації відображають за дебетом рахунку 23 “Виробництво” і кредитом субрахунку 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”.

Втрати від зменшення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюють за первісною вартістю, відображають записом:

Дт 975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”

Кт 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”.

Відновлення корисності довгострокових біологічних активів, які оцінюють за первісною вартістю, відносять на доходи:

Дт 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”

Кт 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

Якщо стає можливим визначити справедливу вартість довгострокових біологічних активів, які оцінюють за первісною вартістю, їх переводять до групи довгострокових біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю. Нарахування амортизації за даним довгостроковим біологічним активом припиняють. Первісну вартість такого довгострокового біологічного активу зменшують на суму зносу:

Дт 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”

Кт 162 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю”

або Кт 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”.

Потім довгострокові біологічні активи переоцінюють до справедливої вартості, зменшеної на очікувані витрати на місці продажу. Різницю між залишковою вартістю довгострокових біологічних активів та їх справедливою вартістю відносять на інші операційні витрати або доходи:

Дт 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”

Кт 162 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”

або

Дт 163 “Довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю”

Кт 164 “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю”.

І на різницю :

Дт 949 “Інші витрати операційної діяльності”

Кт 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”

Кт “Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”,

або

Дт 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”

Дт 163 “Довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю”

Кт 719 “Інший операційний дохід”.

До необоротних активів сільськогосподарських підприємств також відносять незрілі довгострокові активи. Незрілі довгострокові біологічні активи охоплюють біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців, за винятком тварин на вирощуванні та відгодівлі, які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи визначеної якості. Це стосується плодючих насаджень, виноградників, що не досягли пори плодоношення.

Таблиця 1.4.2

Облік витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями незрілих довгострокових біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списано вартість саджанців власного виробництва на закладання саду	155	27
2.	Списана вартість покупних саджанців на закладання саду	155	208
3.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим закладанням саду	155	66
4.	Проведені нарахування на заробітну плату	155	65
5.	Списано вартість закуплених добрив, засобів захисту рослин	155	208
6.	Списано вартість послуг власного транспорту	155	23
7.	Віднесено на вартість незрілих довгострокових біологічних активів суму витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями	165	155
8.	Відображено переоцінку довгострокових біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю		
	- збільшення	165	719
	- зменшення	949	165

Витрати, пов'язані із закладанням та вирощуванням таких насаджень обліковують на субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” (табл. 1.4.2).

Особливістю сільськогосподарських підприємств є те, що крім довгострокових біологічних активів вони використовують у своїй діяльності інші необоротні активи, порядок обліку яких регламентується П(С)БО–7 “Основні засоби” і П(С)БО–8 “Нематеріальні активи”.

У П(С)БО–7 “Основні засоби” зазначено, що “основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх в процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року або операційного циклу, якщо він довший за рік”¹.

До основних засобів, які обліковують на рахунку 10 “Основні засоби”, належать земельні ділянки, капітальні витрати на поліпшення земель, будинки та споруди, машини й обладнання, транспортні засоби, інструменти, прилади та інвентар, тварини, багаторічні насадження, інші основні засоби.

Слід зазначити, що за субрахунками “Тварини” і “Багаторічні насадження” здійснюють облік довгострокових біологічних активів, у тому числі багаторічних насаджень, які не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю. П(С)БО–30 “Біологічні активи” передбачено, що біологічний актив визнають основним засобом, якщо його використовують в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, очікуваний термін його використання більше року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)².

За дебетом рахунку 10 “Основні засоби” відображають надходження основних засобів на баланс підприємства, які обліковують за первісною вартістю, суму витрат, яка пов'язана з поліпшенням об'єкта, що приводить до збільшення економічних вигод від використання об'єкта, а за кредитом – вибуття основних засобів, сума уцінки.

Підставою для здійснення бухгалтерських записів є первинні документи. Для оприбуткування основних засобів і довгострокових біологічних активів використовують такі документи: “Акт приймання-передачі основних засобів”, “Акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію”, “Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів”, “Акт на переведення тварин із групи в групу”.

Вибуття основних засобів і довгострокових біологічних активів оформляють Актом на списання основних засобів, Актом на списання автотранспортних засобів, Актом на вибракування тварин із основного стада, Актом на списання багаторічних насаджень.

1. П(С)БО-7 “Основні засоби”

2. П(С)БО-30 “Біологічні активи”

Порядок обліку вибуття довгострокових біологічних активів залежить від того, за якою оцінкою їх обліковують: первісною чи справедливою вартістю.

Вибуття довгострокових біологічних активів за первісною вартістю відображають на рахунках бухгалтерського обліку аналогічно до відображення основних засобів (табл. 1.4.3).

Таблиця 1.4.3

Облік вибуття довгострокових біологічних активів, які оцінюють за первісною вартістю

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Реалізовано довгострокові біологічні активи:		
	- на суму зносу	143	16
	- на суму залишкової вартості	972	16
	- на договірну вартість (дохід)	36	742
	- на суму податкового зобов'язання	742	641
2.	Списують на фінансовий результат:		
	- залишкову вартість	79	972
	- дохід	742	79
3.	Ліквідовано довгострокові біологічні активи		
	- на суму зносу	134	16
	- на суму залишкової вартості	976	16
4.	Одержано від ліквідації довгострокових біологічних активів матеріальні цінності	20	746
5.	Списують на фінансовий результат		
	- залишкову вартість	79	976
	- вартість одержаних матеріальних цінностей	796	79
6.	Виявлена нестача		
	- сума зносу	134	16
	- залишкова вартість	976	16
	Сума, що підлягає відшкодуванню з винних осіб	375	746
	Сума податкового зобов'язання	746	641

Продовження табл. 1.4.3

1	2	3	4
7.	Переведено довгостроковий біологічний актив до групи біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю	134	162,164
	- на суму зносу	161	162
	- на залишкову вартість	163	164
8.	Відображено переоцінку переведеного довгострокового біологічного активу		
	- збільшення	161,163	710
	- зменшення	940	161,163

Вибуття довгострокових біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю, відображають наступним чином (табл. 1.4.4).

Таблиця 1.4.4

Облік довгострокових біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Реалізовано довгострокові біологічні активи		
	- списано собівартість	901	16
	- на суму доходу (виручки)	36	701
	- на суму податкового кредиту	701	641
2.	Списано на фінансовий результат		
	- собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів	79	901
	- дохід	701	79
3.	Ліквідовано довгострокові біологічні активи		
	- списано собівартість	949	16
4.	Одержано матеріальні цінності від ліквідації довгострокових біологічних активів	20	719
5.	Списано на фінансовий результат		
	- собівартість	79	949
	- вартість одержаних матеріальних цінностей	719	79
6.	Виявлені нестача і втрати довгострокових біологічних активів	947 072	16
7.	Визнано дохід у сумі, що винним особам належить відшкодувати	375	716
8.	Нарахована сума податкового зобов'язання	716	641
9.	Списані з позабалансового рахунку суми нестач і втрат		072

1.5. Облік виробництва

1.5.1. Класифікація виробництв

Відповідно до П(С)БО–3 “Звіт про фінансові результати” основна діяльність – це операції, пов’язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.¹

Сільськогосподарська діяльність – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів. Відповідно, основними виробництвами або галузями сільськогосподарських підприємств є рослинництво і тваринництво. Їм належить основна частка як доходів, так і витрат сільськогосподарських підприємств.

Окрім основного виробництва, на сільськогосподарських підприємствах наявні допоміжні, підсобні та обслуговуючі виробництва.

До допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах належать виробництва, що обслуговують основні галузі: рослинництво і тваринництво, а також промислові виробництва. Допоміжні виробництва виконують окремі роботи і надають певні послуги. До них належать ремонтно-механічні майстерні, електро-, водо-, газо- та тепlopостачання, автомобільний і гужовий транспорт, холодильні установки та ін.

Підсобні галузі охоплюють промислові виробництва з переробки сільськогосподарської продукції: кормоцехи, млини, консервне і виноробне виробництво, забійні цехи, сепараторні пункти, цегельні заводи тощо.

Обслуговуючі виробництва забезпечують побутові потреби працівників сільськогосподарських підприємств. До них належать житлово-комунальні господарства, їдальні, пекарні, пральні тощо.

1.5.2. Класифікація витрат виробництва

Напрями групування витрат сільськогосподарських підприємств визначені у П(С)БО–16 “Витрати” та Методичних рекомендаціях із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Витратами звітного періоду визнають або зменшення активів, або збільшення зобов’язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, котрі неможливо прямо пов’язати з доходом певного періоду, відображають у витратах того

1. П(С)БО-3 “Звіт про фінансові результати”

звітнього періоду, в якому вони були здійснені.

Відомі різні варіанти класифікації витрат, основними з яких для вітчизняних підприємств є групування витрат за видами діяльності, економічними елементами, статтями калькуляції, виробництвами та ін.

Насамперед слід зазначити, що розрізняють витрати діяльності та витрати виробництва. Перші формують фінансові результати, а затрати виробництва – виробничу собівартість продукції (робіт чи послуг).

За видами діяльності витрати поділяють на:

- витрати операційної діяльності;
- витрати фінансової діяльності;
- витрати інвестиційної діяльності;
- інші витрати звичайної діяльності;
- надзвичайні витрати.

До витрат операційної діяльності відносять:

- собівартість реалізованої продукції;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

За економічними елементами витрати операційної діяльності сільськогосподарських підприємств групують за наступними елементами:

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

У плануванні та бухгалтерському обліку розрізняють собівартість реалізованої продукції і виробничу собівартість. Собівартість реалізованої продукції складається з виробничої собівартості продукції, що була реалізована протягом звітнього періоду, нерозподілених загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції вводять:

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

За способом введення до собівартості окремих видів продукції витрати можуть бути прямими та непрямими. Прямими вважають витрати, які можна віднести безпосередньо на відповідний об'єкт витрат, або які розподіляють між об'єктами витрат пропорційно до бази, з котрою ці витрати перебувають у близькій залежності. Непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Залежно від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяють на основні й накладні. Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій із виробництва продукції, а накладні – з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділу, галузі чи господарства в цілому.

Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств передбачено орієнтований перелік статей витрат (табл. 1.5.2.1).

Таблиця 1.5.2.1

Орієнтований перелік статей витрат сільськогосподарських підприємств

№ з/п	Назва статті витрат	У рослинництві	У тваринництві	У допоміжних виробництвах	У підсобних промислових виробництвах
1	2	3	4	5	6
1.	Витрати на оплату праці	+	+	+	+
2.	Насіння та садивний матеріал	+			
3.	Паливо і мастильні матеріали	+	+	+	+
4.	Добрива	+			
5.	Корми		+	+	
6.	Засоби захисту рослин і тварин	+	+		
7.	Сировина і матеріали (без зворотних відходів)			+	+
8.	Роботи та послуги	+	+	+	+
9.	Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
10.	Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
11.	Інші витрати	+	+	+	+
12.	Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
13.	Загальнопромислові витрати	+	+	+	+

Конкретний перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) підприємство встановлює самостійно.

1.5.3. Облік допоміжних виробництв і витрат на утримання та експлуатацію сільськогосподарської техніки

Допоміжні виробництва - це виробництва, що обслуговують основні галузі (рослинництво, тваринництво та ін.), виконуючи окремі роботи чи надаючи різні послуги. До допоміжних виробництв відносять ремонтно-механічні майстерні, вантажний автотранспорт, електро-, водо-, газо-,

теплопостачання, холодильні установки, живу тяглову силу. Допоміжні виробництва обліковують на рахунку 23 “Виробництво” в розрізі окремих субрахунків:

2341 – “Ремонтні виробництва”, де обліковують витрати на технічний огляд, ремонт виробничого обладнання, машин і транспортних засобів, виготовлення запасних частин, інструментів та ін.;

2342 – “Автомобільний транспорт”. На цьому субрахунку відображають витрати на утримання вантажних автомобілів;

2343 – “Енергетичні виробництва”, що призначені для обліку витрат на виробництво електроенергії власними силами, утримання енергетичного господарства та енергії, одержаної зі сторони;

2344 – “Водопостачання”, де обліковують витрати з утримання артезіанських свердловин, водосховищ, водозабірних вузлів, а також вартість води, отриманої зі сторони;

2345 – “Гужовий автотранспорт”. Тут обліковують витрати і виконання робіт та вихід продукції за живою тяговою силою;

2345 – “Інші виробництва”. Цей субрахунок призначений для обліку витрат інших видів допоміжних виробництв, а саме: газопостачання, холодильні установки, теплопостачання, залізничний транспорт тощо.

Аналітичний облік витрат допоміжних виробництв здійснюють за видами виробників або видами робіт за номенклатурою статей, що встановлює підприємство. Орієнтовний перелік статей витрат наведений у таблиці 1.5.2.1.

Собівартість одиниці робіт або послуг допоміжних виробництв визначають шляхом ділення загальної суми витрат на загальний обсяг робіт та послуг. Фактичну собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв визначають щомісячно, крім послуг живої тягової сили. За цією величиною послуги щомісячно відносять на споживачів. Зустрічні послуги оцінюють і відносять на споживачів за плановою собівартістю і не коригують.

Собівартість послуг живої тягової сили визначають у кінці року.

Калькуляційною одиницею робіт і послуг допоміжних виробництв є :

- для автотранспорту – 10 т / км,
- енергопостачання – 10 кВт / год.,
- живої тягової сили – 1 роб. день,
- теплопостачання – 1 Гкал.,
- газопостачання – 1 м³,
- водопостачання - 1 м³.

Особливістю обліку витрат щодо живої тягової сили є те, що вона дає побічну і супутню продукцію.

Приплід оцінюють за собівартістю 60 кормо-днів на утриманні однієї голови дорослої худоби.

Фактичну собівартість одного кормо-дня визначають шляхом ділення суми витрат із утримання робочої худоби на кількість кормо-днів. Фактичну собівартість одного робочого дня визначають діленням різниці зі суми витрат на утримання живої тягової сили і витрат на супутню й побічну продукцію

(вартість приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість робочих днів.

Вартість послуг живої тягової сили розподіляють між споживачами пропорційно до кількості відпрацьованих робочих днів.

Важливою складовою матеріально-технічної бази сільськогосподарських підприємств є машинно-тракторний парк. Сюди належать трактори, комбайни, причіпи, начіпні сільськогосподарські машини і знаряддя для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю. Складовою цього є також машинні двори, гаражі, навіси, майданчики для зберігання техніки тощо.

Немає єдиної думки щодо використання рахунків для обліку витрат, пов'язаних із утриманням машинно-тракторного парку. Пропонують для обліку всіх витрат використовувати рахунок 23 “Виробництво” (окремий субрахунок) або рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. Вважаємо за доцільне відображати витрати з утримання машинно-тракторного парку на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, оскільки за суттю машинно-тракторний парк – це технічні засоби (як обладнання або устаткування), що сприяють здійсненню технологічних процесів. За дебетом цього рахунку обліковують суму визнаних витрат, за кредитом – списують витрати, розподілені на рахунки споживачів.

Для підвищення аналітичності обліку витрати на утримання машинно-тракторного парку і техніки можна обліковувати на двох окремих субрахунках: 915 “Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку”, 916 “Утримання і експлуатація комбайнів та самохідних машин”.

Аналітичний облік витрат на утримання машинно-тракторного парку здійснюють за статтями:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- паливо та мастильні матеріали;
- сировина і матеріали;
- роботи та послуги;
- витрати на ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати.

На витрати машинно-тракторного парку не відносять нарахування заробітної плати з відрахуваннями на соціальні заходи трактористів-машиністів, а також паливно-мастильні матеріали. Ці витрати прямо відносять на окремі культури.

Основними первинними документами з обліку роботи тракторів є Обліковий лист тракториста-машиніста (на сільськогосподарських роботах) і Подорожній лист трактора (на транспортних роботах).

Обліковою одиницею всіх робіт, що виконали працівники машинно-тракторного парку є умовний гектар, який визначають множенням кількості виконаних нормозмін на кожному тракторі на його змінний еталонний виробіток.

Еталонний змінний виробіток трактора визначають множенням коефіцієнта перерахунку його в умовні еталонні трактори на кількість нормозмін, що виконав трактор.

У кінці року витрати на утримання машинно-тракторного парку, крім заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи і вартості паливно-мастильних матеріалів на транспортні роботи тракторів розподіляють між сільськогосподарськими, транспортними і будівельними роботами.

Витрати на утримання та експлуатацію комбайнів й інших самохідних машин обліковують на окремому субрахунку 916 “Утримання та експлуатація самохідних машин” за видами машин (зерно-, картопле-, бурякозбиральні комбайни та ін.).

За дебетом зазначеного субрахунку нагромаджують витрати, а за кредитом – списують у кінці року на відповідні культури.

Аналітичний облік витрат на утримання та експлуатацію комбайнів й інших самохідних машин здійснюють також за статтями.

Витрати на утримання та експлуатацію комбайнів й інших самохідних машин у більшості випадків можна прямо віднести на відповідні культури, оскільки ця техніка вузькоспеціалізована (льono-, картопле-, бурякозбиральні комбайни). Витрати за комбайнами на збиранні багатьох культур (зернозбиральні) розподіляють пропорційно до зібраної площі, на якій зібрані ці культури.

1.5.4. Облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати – це витрати на організацію виробництва та управління окремими галузями сільськогосподарського підприємства. Розрізняють загальновиробничі витрати рослинництва, загальновиробничі витрати тваринництва, загальновиробничі витрати інших виробництв та ін. До загальновиробничих витрати відносять не тільки витрати на організацію та управління окремими галузями, а й різні виробничі витрати, які не можна віднести безпосередньо на певну культуру або вид продукції, оскільки вони належать до галузі чи окремого виробництва, підрозділу.

Облік загальновиробничих витрат здійснюють на рахунку 91 за субрахунками:

- 911 – “Загальновиробничі витрати рослинництва”;
- 912 – “Загальновиробничі витрати тваринництва”;
- 913 – “Загальновиробничі витрати промислових виробництв”;
- 914 – “Загальновиробничі витрати інших виробництв”;
- 915 – “Утримання машинно-транспортного парку”;
- 916 – “Утримання й експлуатація самохідних машин”;
- 917 – “Фіксований сільськогосподарський податок”.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведуть за статтями:

- 1) Основна й додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи;

- 2) Охорона праці та техніка безпеки;
- 3) Затрати на переїзди та переміщення;
- 4) Витрати на утримання основних засобів загальновиробничого призначення;
- 5) Утримання тимчасових споруд;
- 6) Транспорт обслуговуючих робіт.

За дебетом рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” відображають суму визнаних витрат, а за кредитом – списання їх на рахунок 23 “Виробництво” відповідно до розподілу (табл. 1.5.4.1).

Таблиця 1.5.4.1

Облік загальновиробничих витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нарахована заробітна плата агроному зоотехніку загальновиробничому персоналові інших виробництв	911 912 91 (за субрах.)	66 66 66
2.	Здійснено нарахування на заробітну плату за діючими тарифами	91 (за субрах.)	65
3.	Списано вартість палива, використаного для обігрівання приміщення для тваринників	912	203
4.	Списані послуги допоміжних виробництв для загальновиробничих потреб	91 (за субрах.)	234
5.	Нарахована амортизацію на будівлі та обладнання загальновиробничого призначення	91	131
6.	Списана вартість спеціального одягу, виданого працівникам ферми	912	22
7.	Прийнято рахунки санепідемстанції за роботи з дезинфекції та дератизації приміщень ферми - ПДВ	912 641	685 685
8.	Списано загальновиробничі витрати:		
	рослинництва	231	911
	тваринництва	232	912
	промисловості	233	913
	допоміжних виробництв	234	914

У сільському господарстві загальновиробничі витрати не поділяються на змінні і постійні. Між видами продукції загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно прямим витратам за вирахуванням витрат на насіння, корми, сировина і матеріали.

1.5.5. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва

Характерною особливістю рослинництва є його багатогалузевість.

Прийнята така класифікація його галузей:

- рільництво;
- луківництво;
- овочівництво;
- плодоягідне господарство;
- виноградарство;
- квітникарство;
- плантації спеціальних насаджень;
- розсадники для вирощування садивного матеріалу плодоягідних, агро-лісомеліоративних та інших насаджень.

Методичними рекомендаціями з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт та послуг) сільськогосподарських підприємств передбачено перелік об'єктів планування й обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції рослинництва.

Передбачено наступні групи об'єктів обліку виробничих витрат:

- сільськогосподарські культури – зернові та зернобобові культури, картопля й овочеві культури, плодові, ягідні та інші багаторічні насадження;
- сільськогосподарські роботи в незавершеному виробництві, до яких належать витрати під урожай наступного року, оранка на зяб, внесення органічних та мінеральних добрив, лушення стерні, снігозатримання, чорні пари, посіви багаторічних трав тощо;
- витрати, що підлягають розподілу, до яких відносяться витрати на осушення, зрошення тощо;
- інші об'єкти, до яких належать заготівля силосу, сіна.

Витрати у рослинництві можна обліковувати за групами культур або в цілому за структурними підрозділами.

Витрати і вихід продукції рослинництва обліковують на рахунку 23 “Виробництво” (субрахунок 1 - ”Рослинництво”). За дебетом рахунку відображають витрати на виробництво, за кредитом – вихід продукції рослинництва.

Аналітичний облік витрат у рослинництві ведуть за видами виробництв, за видами або групами продукції, яку виробляють і статтями витрат.

Витрати виробництва у рослинництві планують і групують за статтями, які сільськогосподарське підприємство визначає самостійно й зазначає в наказі про облікову політику.

Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств передбачений наступний перелік калькуляційних статей:

1. Витрати на оплату праці.

2. Насіння та посадковий матеріал.
3. Паливо та мастильні матеріали.
4. Добрива.
5. Засоби захисту рослин.
6. Робот та послуги.
7. Витрати на ремонт необоротних активів.
8. Інші витрати на утримання основних засобів.
9. Інші витрати.
10. Непродуктивні витрати (в обліку).
11. Загальновиробничі витрати.

За статтею “Витрати на оплату праці” обліковують основну і додаткову оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів-машиністів).

До статті “Насіння та посадковий матеріал” вводять вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва й придбаного, що використані для сівби (садіння) сільськогосподарських культур і насаджень, окрім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до сівби, навантаження і транспортування його до місця сівби не вводять у вартість насіння, а відносять на виробництво певної сільськогосподарської культури за відповідними статтями витрат.

У статті “Паливо та мастильні матеріали” відображають комплексну ціну палива, яка охоплює його вартість на виконання технологічних операцій, а також вартість мастил.

До статті “Добрива” вводять витрати на внесені в ґрунт органічні, мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива.

Витрати на підготовку добрив, навантаження їх у транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле та внесення в ґрунт списують на конкретну сільськогосподарську культуру за відповідними статтями витрат і в дану статтю не вводять.

За статтею “Засоби захисту рослин” відображають вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів та інших хімічних і біологічних засобів, що використані для боротьби з бур’янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин.

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

До статті “Робота та послуги” відносять витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, і вартість виробничих послуг, що надали сторонні підприємства, у т. ч. плата за воду для зрошення й інші послуги, що надали водогосподарські організації (крім робіт та послуг, витрати на які вводять до інших статей).

До цієї статті вводять вартість послуг власного й залученого автомобільного, тракторного та гужового транспорту.

Стаття “Витрати на ремонт необоротних активів” охоплює:

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

б) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень із технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин й обладнання;

в) витрати на ремонт плівкових теплиць і парників, а також на ремонт та заміну гусениць і гумових шин тракторів та сільськогосподарських машин.

За статтею “Інші витрати на утримання необоротних активів” відображені суми, використані на їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві.

До цих витрат відносять:

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

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

в) амортизаційні відрахування, які прямо не відносять на певні об’єкти обліку витрат (сільськогосподарські культури).

У статті “Інші витрати” відображають витрати, що безпосередньо пов’язані з виробництвом певної продукції і не введені до жодної з перерахованих статей.

За статтею “Непродуктивні витрати” (в обліку) відображають вартість остаточно забракованої чи виконаної роботи в рослинництві

До статті “Загальновиробничі витрати” вводять бригадні, цехові й загальновиробничі витрати.

До бригадних, цехових і загальновиробничих витрат відносять витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендну плату; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів.

Загальновиробничі витрати попередньо обліковують на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” і розподіляють пропорційно до загальної суми витрат, зібраних на рахунку 23 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво”, за винятком вартості насіння.

Як уже було зазначено, витрати рослинництва обліковують за дебетом рахунку 23 “Виробництво” в кореспонденції з кредитом рахунків:

- 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” – на вартість насіння і садивного матеріалу, придбаного зі сторони, отрутохімікатів та гербіцидів, мінеральних добрив;
- 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” – на вартість насіння і садивного матеріалу власного виробництва;
- 66 “Розрахунки з оплати праці” – на суму нарахованої заробітної плати працівників, безпосередньо зайнятих вирощуванням відповідних культур, у т. ч. заробітна плата трактористів-машиністів;
- 23 “Виробництво” в розрізі окремих субрахунків – на вартість наданих послуг допоміжних виробництв;
- 91 “Загальновиробничі витрати” - на суму розподілених загальновиробничих витрат;
- 203 “Паливо” – на вартість витраченого пального;
- 131 “Знос основних засобів” – на суму нарахованої амортизації основних засобів, які прямо можна віднести на відповідну культуру.

Фактичну собівартість продукції рослинництва розраховують у цілому за рік.

Об’єктами калькуляції є конкретні види продукції.

Собівартість сільськогосподарської продукції розраховують у такій послідовності:

- 1) розподіляють між окремими об’єктами обліку витрати на утримання необоротних активів (пропорційно до обсягу виконаних робіт, кількості одержаного врожаю, що зберігається в зерносховищах, овочесховищах, або тривалості зберігання та ін.);
- 2) визначають собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;
- 3) розподіляють загальні витрати: на зрошення й осушення земель, вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг (Дт 231 Кт 231 відповідних аналітичних рахунків);
- 4) списують частину витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються (Дт 231 Кт 232);
- 5) списують із витрат основного виробництва суми надзвичайних витрат (Дт 99 Кт 232);
- 6) розподіляють загальновиробничі витрати (Дт 231 Кт 911);
- 7) визначають собівартість продукції рослинництва (Дт 27 Кт 231).

Щоби визначити виробничу собівартість основної сільськогосподарської продукції, необхідно зі загальної суми витрат на виробництво відповідної культури вивести витрати на побічну продукцію, оцінену з урахуванням розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, спиртування та інші роботи, пов’язані зі заготівлею цієї продукції.

Одержана величина й становитиме фактичну собівартість основної продукції. Фактичну собівартість калькуляційної одиниці визначають шляхом ділення всіх витрат, віднесених на основну продукцію, на кількість отриманої продукції.

У випадку одночасного одержання кількох видів продукції витрати необхідно розподілити.

Щодо зернових культур. Загальну суму витрат (без вартості соломи) розподіляють між зерном і зерновідходами. При цьому зерно приймають за одиницю, а зерновідходи прирівнюють до нього за коефіцієнтом, який розраховують за вмістом у них повноцінного зерна.

Приклад: Зібрано 30000 центнерів повноцінного ячменю та 2500 центнерів зерновідходів із вмістом у них зерна 65 відсотків. Витрати на вирощування ячменю (без вартості соломи) становили 347875 грн.

Визначаємо:

- 1) кількість повноцінного зерна у зерновідходах ($2500 \cdot 65 : 100 = 1625$ ц)
- 2) загальну кількість отриманого зерна ($3000 + 1625 = 31625$ ц)
- 3) собівартість центнера повноцінного зерна ($347875 : 31625 = 11$ грн.)
- 4) собівартість зерновідходів ($11 \cdot 1625 : 2500 = 7,15$ грн.).

У разі вирощування насіння зернових культур загальну суму витрат, у т. ч. Додаткових, безпосередньо пов'язаних із одержанням насіннєвого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляють між цими класами насіння (супереліта, еліта, I і II репродукції) пропорційно до його вартості за реалізаційними цінами. Собівартість центнера насіння визначають діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після допрацювання.

При вирощуванні льону та конопель. Витрати, віднесені на соломку льону й конопель, дорівнюють різниці між витратами на вирощування і вартістю насіння за нормативно-розрахунковою величиною, враховуючи витрати на підготовку та обмолот стебел, транспортування й обробку насіння. Собівартість соломи визначають діленням витрат на фізичну масу. Собівартість трести льону чи конопель охоплює вартість соломки і витрати на її розстилання, перегортання, підняття зі стелищ тощо.

При калькулюванні собівартості продукції овочівництва витрати між видами продукції розподіляють пропорційно до вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами.

Для визначення собівартості продукції садівництва та ягідників із загальної суми витрат поточного року виводять вартість живців, відсадків, паростків, "вусів", оцінених за реалізаційними цінами, і падалиці, оціненої за цінами можливого використання (за вартістю коренів кормових буряків).

Собівартість центнера плодів, ягід, винограду визначають діленням загальної суми на вирощування певної культури на кількість одержаної продукції.

У неспеціалізованих підприємствах витрати обчислюють у цілому щодо садівництва і при потребі визначення собівартості кожного виду продукції витрати розподіляють пропорційно до вартості продукції за цінами реалізації.

При вирощуванні квітів витрати між культурами розподіляють пропорційно до їх вартості за цінами реалізації.

Протягом року сільськогосподарську продукцію обліковують за плановою собівартістю. При первісному визнанні таку продукцію оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу:

Дт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”

Кт 231 “Виробництво” субрахунок “Рослинництво”.

Різницю між вартістю сільськогосподарської продукції, оціненої за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та пов’язаними з біологічними перетвореннями витратами для отримання сільськогосподарської продукції (протягом року – це планова собівартість) визнають доходами або витратами:

Дт 940 “Інші витрати операційної діяльності”

Кт 231 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво” або

Дт 231 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво”

Кт 710 “Інший операційний дохід”. У кінці року після визначення фактичних витрат суми доходів коригують:

Дт 231 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво”

Кт 710 “Інший операційний дохід” – на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року;

Лт 231	Кт 710
--------	--------

- на суму перевищення доходів, віднесених протягом року, над сумою фактичних доходів, визначених у кінці року.

Або коригування суми витрат:

Дт 940 “Інші витрати операційної діяльності”

Кт 231 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво” – на суму перевищення фактичних витрат, визначених у кінці року, над сумою витрат, віднесених протягом року.

Дт 940	Кт 231
--------	--------

- на суму перевищення витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених у кінці року.

Побічна продукція при її первісному визнанні за умови, коли для неї нема активного ринку, може бути оцінена за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, скиртування та іншими витратами, пов’язаними зі заготівлею цієї продукції.

1.5.6. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва

Тваринництво охоплює такі галузі, як молочне та м'ясне скотарство, свинарство, вівчарство, конярство, птахівництво, звіринництво й ін.

Об'єктами обліку витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами:

- велика рогата худоба м'ясного напрямку (основне стадо і тварини на вирощуванні);
- велика рогата худоба молочного напрямку (основне стадо і тварини на вирощуванні);
- свинарство (основне стадо і молодняк на вирощуванні) та інші.

Аналітичний облік витрат у тваринництві ведуть за статтями витрат:

- 1) витрати на оплату праці;
- 2) відрахування на соціальні заходи;
- 3) паливо і мастильні матеріали;
- 4) засоби захисту тварин;
- 5) корми;
- 6) роботи та послуги;
- 7) витрати на ремонт необоротних активів;
- 8) інші витрати на утримання необоротних активів;
- 9) інші витрати;
- 10) непродуктивні витрати (в обліку);
- 11) загальновиробничі витрати.

За статтею “Витрати на оплату праці” відображають основну і додаткову заробітну плату працівників тваринництва, безпосередньо зайнятих на обслуговуванні певного виду тварин: телятниць, доярок, свинарок, чабанів, скотарів тощо.

Стаття “Відрахування на соціальні заходи” охоплює нарахування на заробітну плату працівників, зайнятих обслуговуванням певного виду тварин за діючими тарифами.

До статті “Паливо і мастильні матеріали” відносять вартість палива, витраченого на технологічні операції в тваринництві.

За статтею “Засоби захисту тварин” обліковують вартість використаних медикаментів, біопрепаратів, дезинфікуючих засобів. Не вводять до цієї статті засоби захисту тварин, придбані за рахунок асигнувань із бюджету.

Стаття “Корми” відображає вартість кормів власного виробництва і купованих, що використані на годівлю тварин та птиці.

За статтею “Роботи та послуги” обліковують вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, а також сторонніх організацій, наданих для виробничих потреб.

До статті “Витрати на ремонт необоротних активів” вводять вартість ремонтних робіт основних засобів тваринництва (заробітна плата

ремонтників, вартість запчастин, ремонтно-будівельних матеріалів, вартість ремонтних послуг сторонніх організацій).

За статтею “Інші витрати на утримання необоротних активів” відображають амортизаційні відрахування на основні засоби тваринництва, заробітну плату персоналу, який обслуговує необоротні активи.

У статті “Інші витрати” обліковують витрати безпосередньо, пов’язані з технологічним процесом у тваринництві, та які не введені до перерахованих статей (вартість спецодягу, підстилки, платежі зі страхування тварин, майна і працівників, витрати на будівництво й утримання літніх таборів тварин та ін.).

Стаття “Непродуктивні витрати (в обліку)” охоплює вартість падежу тварин, птиці, звірів, бджолиних сімей, окрім втрат у наслідок стихійного лиха, сум, що мають відшкодувати винні особи.

За статтею “Загальновиробничі витрати” відображають загальновиробничі витрати тваринництва, фермерські, бригади. На змінні й постійні загальновиробничі витрати не поділяють. Розподіляють загальновиробничі витрати пропорційно до загальної суми витрат за вирахуванням витрат на корми.

Синтетичний облік витрати тваринництва ведуть на рахунку 232 “Виробництво”, субрахунок “Тваринництво”.

За дебетом рахунку протягом року нагромаджують витрати на утримання тварин. За кредитом відображають вихід продукції тваринництва.

За дебетом 232 “Виробництво” субрахунок “Тваринництво” кореспондує з кредитом рахунків:

203 “Паливо” – на вартість паливо-мастильних матеріалів;

208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” – на вартість придбаних зі сторони кормів, біопрепаратів, медикаментів;

27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” – на вартість кормів власного виробництва;

13 “Знос необоротних активів” – на суму амортизаційних відрахувань;

234 “Допоміжні виробництва” – на вартість послуг допоміжного виробництва;

66 “Розрахунки з оплати праці” – на суму заробітної плати тваринникам;

39 “Витрати майбутніх періодів” – на суму витрат на утримання літніх таборів, навісів та інших нетитульних споруд;

912 “Загальновиробничі витрати”, субрахунок “Тваринництво” – на суму загальновиробничих витрат.

У тваринництві визначають собівартість основної продукції і додаткових біологічних активів. Собівартість побічної продукції не калькулюють. Витрати на побічну продукцію визначають за нормативною величиною.

Продукцією вирощування та відгодівлі тварин є: приріст живої маси та жива маса.

Приріст живої ваги визначають як різницю між живою масою поголів'я на кінець року та яке вибуло протягом року (у т. ч. загиблі тварини) та живою масою поголів'я, що надійшло протягом року (у т. ч. приплід та які були на початок року) [1].

$$\Delta M = V_k + V_v - V_p - V_n \quad [1], \text{ де}$$

ΔM – приріст живої ваги;

V_k – жива вага поголів'я на кінець року;

V_v – жива вага поголів'я, яке вибуло протягом року;

V_p – жива вага тварин, які надійшли протягом року;

V_n – жива вага тварин на початок року.

Собівартість центнера приросту живої маси визначають діленням витрат на вирощування (без побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої ваги.

Для визначення собівартості центнера живої маси необхідно визначити вартість та кількість живої маси.

Вартість (V) живої маси охоплює витрати на вирощування та відгодівлю в поточному році (без витрат на побічну продукцію) (V_v), вартість худоби, яка була в групі на початок року (V_p) і надійшла (V_n) без вартості загиблих тварин [2].

$$V = V_v + V_p + V_n \quad [2]$$

Кількість живої маси дорівнює масі тварин, що вибули і залишені на кінець року.

Приклад. Визначити собівартість живої ваги і приросту живої ваги, використовуючи наведені дані.

На початок звітнього періоду в господарстві було 750 голів великої рогатої худоби живою масою 750 ц і вартістю 760000 грн.

За звітний період надійшло: 500 голів приплоду, масою 150 ц, вартістю 280000 грн.; куплено в інших господарствах 40 голів, масою 40 ц, вартістю 45000 грн.

За звітний період вибуло: реалізовано 250 голів, масою 600 ц; забито на м'ясо – 40 голів, масою 50 ц, загинуло з вини господарства – 10 голів, масою 5 ц.

Залишилося на кінець року 990 голів, живою масою 800 ц.

Витрати на вирощування та відгодівлю великої рогатої худоби за звітний період становили 1200100 грн. Одержано гною за нормативними витратами, оціненого у 6000 грн.

1) приріст живої маси: $800+5+50+600 - (750+150+40) = 515$ ц.;

2) жива маса великої рогатої худоби: $800+50+600 = 1450$ ц.;

3) фактична собівартість 1 ц приросту живої маси:

$$\frac{1200100 - 6000}{515} = 2318,64 \text{ грн.};$$

4) фактична собівартість 1 ц живої ваги:

$$\frac{(1200100-6000) + 760000 + 280000 + 45000}{1450} = 1571,79 \text{ грн.}$$

У молочному скотарстві розраховують собівартість центнера молока й однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховують за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Собівартість кормо-дня розраховують діленням усієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості побічної продукції і приплоду) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

Приклад. Визначити собівартість 1 ц молока та 1 голови приплоду, використовуючи наведені дані.

У господарстві за звітний період оприбутковано 10000 ц молока за плановою собівартістю 1 ц молока 40 грн. на суму 700000 грн., приплоду телят 400 голів за плановою собівартістю 100000 грн.

Витрати на утримання основного стада становили 600000 грн. Кількість кормо-днів утримання корів - 140000 грн., справедлива вартість 1 ц молока 52 грн., голови приплоду – 300 грн.

Оприбутковано гній за нормативними витратами, оцінений у 20000 грн.

- 1) собівартість одного кормо-дня: $600000 / 140000 = 4,29$ грн.;
- 2) собівартість 1 голови приплоду: $4,29 \cdot 60 = 257,14$ грн.;
- 3) вартість приплоду: $257,14 \cdot 400 = 102857$ грн.;
- 4) вартість молока: $600000 - 20000 - 102857 = 477143$ грн.;
- 5) собівартість 1 ц молока: $477143 / 100000 = 47,71$ грн.

Оприбуткування молока відображають за:

Дт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”

Кт 232 “Виробництво”, субрахунок “Тваринництво”.

Оприбуткування приплоду і приросту живої маси відображають за:

Дт 21 “Поточні біологічні активи”

Кт 232 “Виробництво” субрахунок “Тваринництво”.

Первісне визнання здійснюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Відповідно визначають дохід або витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції тваринництва:

Дт 232 “Виробництво”, субрахунок “Тваринництво”

Кт 710 “Інший операційний дохід”;

Дт 940 “Інші витрати операційної діяльності”

Кт 232 “Виробництво”, субрахунок “Тваринництво”.

1.6. Облік витрат операційної діяльності, які не вводять у собівартість продукції

До витрат операційної діяльності, які не вводять до собівартості реалізації, відносять адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності.

Адміністративні витрати – це витрати, пов’язані з управлінням і обслуговуванням підприємства в цілому. До них належать:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі збори тощо). До представницьких витрати відносять суми, використані на організацію прийомів, конференцій та інших офіційних заходів, у т. ч. оплату праці обслуговуючого персоналу;

- витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством й іншого загальногосподарського персоналу. До витрати на службові відрядження відносять суми, що використовують на службові відрядження працівників управління та інших працівників, які виконують роботи загальногосподарського призначення; службові поїздки працівників у межах населеного пункту, де розташоване підприємство (на придбання проїзних квитків тощо); перевезення працівників, які виконують загальногосподарські роботи, до місця роботи і назад, у напрямках, які не обслуговує пасажирський транспорт загального користування, організовані за допомогою укладення угод із транспортними організаціями.

До витрат на утримання апарату управління сільськогосподарського підприємства та іншого загальногосподарського персоналу відносять основну й додаткову оплату працівників (керівника підприємства та його заступників із різних питань, фахівців бухгалтерського, економічної та юридичної служб, інженерів-механіків, працівників диспетчерської служби і радіотехніка, водіїв автобусів і легкового автотранспорту та працівників на складах і вагових, прибиральниць та ін.), у т. ч. відрахування на соціальні заходи; виплати звільненим працівникам вихідної допомоги і середнього заробітку.

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів та нематеріальних активів загальногосподарського використання охоплюють відрахування на амортизацію основних засобів загальногосподарського призначення, що належать підприємству; витрати на паливно-мастильні матеріали; оплату праці працівників, які обслуговують основні засоби; орендну плату за користування основними засобами загальногосподарського призначення; плату за ремонт основних засобів (будов, споруд, засобів зв’язку, транспортних засобів, доріг, обчислювальної техніки тощо), витрати на опалювання, освітлення й утримання в чистоті та порядку основних засобів й інвентаря; плату за користування каналізацією і послуги асенізації.

- витрати на утримання пожежної та воєнізованої охорони: основна і додаткова оплата праці персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи; виплати іншим організаціям; плата за утримання спеціального

автотранспорту та пожежних машин, ремонт протипожежного обладнання, знос спецодягу, який видають працівникам охорони; витрати на всі види відряджень і переміщень пожежної, воєнізованої та сторожової охорон тощо.

- витрати на оплату професійних послуг (юридичних, аудиторських, із оцінки майна та ін.); послуг зв'язку (пошта, телеграф, телефон, факс тощо); на врегулювання спорів у судових органах; сплату податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів, окрім тих, що вводять до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг; на розрахунково-касове обслуговування й оплату інших банківських послуг.

- інші витрати загальногосподарського призначення, до яких відносять витрати, не згадані серед перерахованих.

Адміністративні витрати не вводять до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства, відображають на активному, номінальному, операційному, розподільчому рахунку 92 "Адміністративні витрати". За дебетом рахунку 92 відображають суму визнаних адміністративних витрати, за кредитом – списання їх на рахунок 79 "Фінансові результати".

Адміністративні витрати групують за встановленою номенклатурою статей. Орієнтовний перелік статей витрат такий:

1. Витрати на оплату праці адміністративно-управлінському персоналу.
2. Відрахування на соціальні заходи.
3. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби.
4. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби.
5. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі.
6. Інші адміністративні витрати.

Порядок відображення операцій, пов'язаних із загальногосподарськими витратами, подано в табл. 1.6.1.

Облік адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нарахована амортизація на основні засоби загальногосподарського призначення	92	131
2.	Списано вартість будівельних матеріалів на ремонт адміністративної будівлі сільськогосподарського підприємства	92	205
3.	Списано вартість палива, використаного для службового легкового автомобіля керівника підприємства	92	203
4.	Списано на загальногосподарські витрати вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, переданих зі складу для використання	92	22
5.	Списано вартість сільськогосподарської продукції на витрати, пов'язані з організацією прийому гостей	92	27
6.	Використав касир готівкові кошти з каси підприємства на оплату телеграфних витрат	372 92	301 372
7.	Оплачено з поточного рахунка витрати аудиторської фірми на проведення семінару	92	311
8.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	311
9.	Списано витрати на службові відрядження працівників апарату управління підприємства (без ПДВ)	92	372
10.	Списано частину витрат на передплату періодичних видань, раніше віднесених на витрати майбутніх періодів	92	39
11.	Нарахована сума забезпечення відпусткових виплат працівникам адміністративно-управлінського персоналу	92	471
12.	Відображено заборгованість сторонньої організації з оплати виконаних робіт загальногосподарського призначення (ремонт адміністративної будівлі) (без ПДВ)	92	631,685
13.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631,685
14.	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналові	92	661
15.	Нараховані відрахування на соціальні заходи	92	65

Продовження табл. 1.6.1

1	2	3	4
16.	Нараховані страхові платежі зі страхування майна загальногосподарського призначення	92	655
17.	Віднесено вартість робіт і послуг допоміжних виробництв	92	234
18.	Нарахований земельний податок	92	641
19.	Нарахована амортизація інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби	92	132,133
20.	Відображено витрати за юридичні, аудиторські, інші послуги (без ПДВ)	92	631,685
21.	Списано вартість використаних бланків документів і канцелярського приладдя, паперу	92	201,209
22.	Сплачено банку за розрахунково-касове обслуговування	92	311
23.	Нарахована комісійна винагорода банку за купівлю іноземної валюти	92	333
24.	Відображено вартість послуг зв'язку (без ПДВ)	92	631,685
25.	Списано представницькі витрати, сплачені з підзвітних сум	92	372
26.	Списано матеріальні витрати, що належать до адміністративних витрат	92	80
27.	Списано визнані витрати на оплату праці	92	81
28.	Списано суми відрахувань на соціальні заходи	92	82
29.	Списано суми амортизаційних відрахувань, що належать до адміністративних витрат	92	83
30.	Списано вартість робіт, послуг сторонніх організацій, пов'язаних із управлінням підприємством	92	84
31.	Списано адміністративні витрати в порядку закриття рахунку і визначення фінансових результатів	791	92

Витрати на збут охоплюють такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) сільськогосподарської продукції:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;

- витрати на відрядження працівників, які зайняті збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції (амортизація, операційна оренда, страхування, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції, яку зберігають на складах сільськогосподарського підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції між складами підрозділів підприємства;
- витрати на рекламу;
- інші витрати, пов'язані зі збутом сільськогосподарської продукції.

Витрати на збут не вводять до виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції, а відносять на фінансовий результат сільськогосподарського підприємства.

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) сільськогосподарської продукції здійснюють на рахунок 93 "Витрати на збут". Це рахунок активний, номінальний, операційний, розподільний.

За дебетом рахунку 93 відображають суму визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік витрат на збут ведуть за встановленими статтями витрат:

1. Витрати на оплату праці персоналу, який забезпечує збут продукції.
2. Відрахування на соціальні заходи.
3. Витрати на оренду основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.
4. Витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів.
5. Амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.
6. Витрати на зберігання, підсортування, обробку, пакування і передпродажну підготовку продукції.
7. Витрати на транспортування.
8. Витрати на рекламу та здійснення маркетингових заходів.
9. Витрати на тару.
10. Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі.
11. Інші витрати на збут.

Основні бухгалтерські проведення з обліку витрат на збут подано в таблиці 1.6.2.

Облік витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нарахована амортизація основних засобів, що забезпечують збут продукції підприємством, яке не використовує рахунки класу 8	93	131
2.	Нарахована амортизація інших необоротних матеріальних активів, що забезпечують збут продукції	93	132
3.	Нарахована амортизація нематеріальних активів, що пов'язані зі збутом продукції	93	133
4.	Списано виробничі запаси (пакувальні матеріали, тара, паливо тощо) для потреб збуту	93	20
5.	Безоплатна роздача рекламних буклетів, листівок із логотипом чи емблемою підприємства (ПДВ не нараховують)	93	209
6.	Відпущено МШП зі складу для забезпечення збуту продукції	93	22
7.	Безоплатна роздача зразків готової продукції та товарів із рекламною метою без ПДВ	93	25,26,27,28
8.	Те саме, з ПДВ	93	641
9.	Оплачено витрати на рекламу продукції (виготовлення буклетів, роликів тощо)	93	31
10.	Оплачено готівкою витрати, пов'язані з реалізацією продукції	93	30
11.	Віднесено вартість використаних поштових марок, оплачених проїзних квитків	93	33
12.	Покупцеві надано знижки, які робили з метою реклами продукції	93	36
13.	Списано витрати на відрядження працівників, пов'язаних із реалізацією продукції	93	372
14.	Створено резерв сумнівної дебіторської заборгованості з реалізованої продукції, щодо якої є ризик неповернення	93	38
15.	Списано витрати на переплату періодичних видань	93	39
16.	Списано на витрати звітного періоду вартість послуг з розміщення реклами	93	39

17.	Створено резерв на оплату відпусток працівникам, які займаються збутом продукції	93	471
18.	Здійснено відрахування на додаткове пенсійне забезпечення за пенсійною програмою підприємства персоналу, який здійснює збут	93	472
19.	Одержано позики для покриття витрат на збут	93	50,6
20.	Нараховані податки, які вводять до збутових витрат	93	64
21.	Нарахована заробітна плата працівникам, які забезпечують збут продукції	93	661
22.	Відображено відрахування на соціальні заходи на суму заробітної плати працівників, які здійснюють збут	93	65
23.	Нараховані страхові платежі зі страхування майна, що забезпечує збут продукції	93	655
24.	Віднесено вартість робіт, послуг сторонніх організацій із ремонту та обслуговування основних засобів, що забезпечують збут продукції (без ПДВ)	93	63,685
25.	Відображено вартість робіт допоміжних виробництв	93	234
26.	Списано прямі матеріальні витрати, що належать до збутових витрат	93	80
27.	Списано визнані витрати на оплату праці, що належать до збутових витрат	93	81
28.	Списано суми відрахувань на соціальні заходи, що належать до збутових витрат	93	82
29.	Списано суми амортизаційних відрахувань, що належать до збутових витрат	93	83
30.	Списано вартість робіт, послуг сторонніх організацій із перевезення продукції споживачам та інші операційні витрати, пов'язані з реалізацією продукції	93	84
31.	Списано визнані витрати на збут продукції	791	93

До інших операційних витрат вводять:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яку для потреб обліку визначають шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яку для потреб бухгалтерського обліку визначають з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображають на рахунках 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” ведуть на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. Це рахунок активний, номінальний, операційний, розподільний. За дебетом рахунку 94 відображають суму визнаних витрат, а за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Інші операційні витрати можна групувати за такою номенклатурою статей:

1. Витрати на дослідження й розробки.
2. Собівартість реалізованої іноземної валюти.
3. Собівартість реалізованих виробничих запасів.
4. Сумнівні та безнадійні борги.
5. Втрати від операційної курсової різниці.
6. Втрати від знецінення запасів.
7. Нестачі та втрати від псування цінностей.
8. Визнані штрафи, пені, неустойки.
9. Інші витрати.

Основні бухгалтерські проведення з обліку інших витрат операційної діяльності подано в таблиці 1.6.3.

Таблиця 1.6.3

Облік інших витрат операційної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нарахована амортизація основних засобів, що використовують для виконання досліджень та розробок підприємством, яке не застосовує рахунки класу 8	94	131
2.	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів, МПП	94	20,22

3.	Виявлено нестачу тварин на вирощуванні та відгодівлі за їх балансовою вартістю	94	21
4.	Використано вексельні бланки	94	209
5.	Списано послуги допоміжних виробництв на проведення досліджень	94	234
6.	Списано готову продукцію на проведення дослідів і розробок	94	27
7.	Оплачено готівкою інші витрати операційної діяльності	94	30
8.	Нараховані штрафи, пені, неустойки за недотримання підприємством умов договорів щодо розрахунків із організаціями	94	685,63
9.	Нарахована матеріальна допомога працівникам підприємства	94	661
10.	Списано прямі матеріальні витрати, що належать до інших витрат операційної діяльності підприємства	94	80
11.	Списано визнані витрати на оплату праці, що належать до інших витрат операційної діяльності підприємства	94	81
12.	Списано суми відрахувань на соціальні заходи, що належать до інших витрат операційної діяльності підприємства	94	82
13.	Списано суми амортизаційних відрахувань, що належать до інших витрат операційної діяльності підприємства	94	83
14.	Списано суми нестач запасів за балансовою вартістю, суми штрафів, пені та інших операційних витрат	94	84
15.	Списано визнані інші витрати основної діяльності на фінансові результати	791	94

1.7. Облік реалізації сільськогосподарської продукції

Для обліку реалізації сільськогосподарської продукції використовують кілька рахунків:

90 “Собівартість реалізації”,

93 “Витрати на збут”,

70 “Доходи від реалізації”.

Доходи від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів як запасів, котрі оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, визначають відповідно до П(С)БО 15 “Доходи”.

Собівартість біологічних активів та сільськогосподарської продукції реалізованих як запаси, дорівнює вартості за котрою їх відображають в обліку на дату реалізації: первісній (яка дорівнює справедливій вартості, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначеній при первісному визнанні) чи чистій вартості реалізації.

Собівартість реалізованих біологічних активів, що оцінюють за справедливою вартістю, дорівнює їх справедливій вартості, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, яку було визнано на останню дату балансу і за якою їх відображають в обліку на дату реалізації.

При реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів на суму доходу роблять бухгалтерський запис:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”.

На суму податкового зобов’язання роблять наступний запис:

Дт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

Фактичну собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції відображають за:

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”

Кт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”;

Фактичну собівартість додаткових біологічних активів рослинництва відображають за:

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”

Кт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”;

Фактичну собівартість додаткових біологічних активів тваринництва відображають за:

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”

Кт 21 “Поточні біологічні активи”;

Фактичну собівартість довгострокових біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю відображають за:

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”

Кт 16 “Довгострокові біологічні активи”.

1.8. Облік доходів сільськогосподарських підприємств

Списання доходу і витрат на фінансовий результат відповідно відображають за:

Дт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

Кт 79 “Фінансові результати” та

Дт 79 “Фінансові результати”

Кт 901 “Собівартість реалізованої продукції”.

При виїзній торгівлі сільськогосподарською продукцією на ринку бухгалтерські записи будуть наступними:

Дт 27 Кт 27 – передача сільськогосподарської продукції за накладною;

Дт 372 “Розрахунки з підзвітними особами”

Кт 301 “Каса” – на суму коштів на покриття витрат за відрядженням і сплатою ринкового збору;

Дт 93 “Витрати на збут”

Кт 23 “Виробництво” – на суму витрат на доставку сільськогосподарської продукції на ринок (паливно-мастильні матеріали, заробітна плата);

Дт 372 “Розрахунки з підзвітними особами”

Кт 701 “Дохід від реалізації готової продукції” – на суму виручки (доходу від реалізації продукції);

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”

Кт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” – на фактичну собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції;

Дт 301 “Каса в національній валюті”

Кт 372 “Розрахунки з підзвітними особами” – на суму виручки, зданої в касу;

Дт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

Кт 64 “Розрахунки за податками й платежами” – на суму ПДВ.

Списання на фінансовий результат відображають бухгалтерськими записами:

Дт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

Кт 79 “Фінансові результати” – на суму доходу;

Дт 79 Кт 901 “Собівартість реалізованої продукції” – на фактичну собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції;

Дт 79 Кт 93 “Витрати на збут” – на суму витрат на збут.

Загальний фінансовий результат від основної діяльності підприємства складається з

1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів:

Дт 23 “Виробництво” Кт 710 “Інший операційний дохід”

Дт 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”

Кт 23 “Виробництво”.

У кінці року доходи або витрати коригують. Це здійснюють складанням додаткових проведення або методом “червоного сторно”.

2) фінансового результату від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів;

3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу:

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

Кт 710 “Інший операційний дохід”;

Дт 21 “Поточні біологічні активи”

Кт 710 “Інший операційний дохід” – збільшення;

Дт 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”

Кт 16 “Довгострокові біологічні активи”;
Дт 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів,
які обліковуються за справедливою вартістю”
Кт 21 “Поточні біологічні активи” – зменшення.

1.9. Облік розрахунків за податками і платежами

Сільськогосподарські підприємства можуть бути оподатковані за двома системами оподаткування незалежно від форм власності:

- на загальних засадах;
- за спрощеною системою оподаткування.

При оподаткуванні на загальних засадах сільськогосподарського підприємства-виробники сплачують такі податки та збори:

- податок на додану вартість;
- податок на прибуток;
- податок на землю;
- комунальний податок;
- збір на геологорозвідувальні роботи;
- збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування;
- плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності;
- збір на спеціальне використання природних ресурсів.

Спрощена система оподаткування передбачає сплату фіксованого сільськогосподарського податку, який введено на території України Законом “Про фіксований сільськогосподарський податок” від 17.12.1998 р. зі змінами і доповненнями.

Його сплачують у рахунок таких податків і зборів:

- податку на прибуток;
- плати за землю;
- податку з власників транспортних засобів;
- комунального податку;
- плати за придбання торгового патенту;
- збору за геологорозвідувальні роботи;
- збору за спеціальне використання природних ресурсів;
- збору на обов’язкове пенсійне страхування;
- внесків на загальнообов’язкове державне страхування у зв’язку з тимчасовою непрацездатністю.

Платниками цього податку є сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, які займаються виробництвом (виращуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, перевищує 75% від загальної суми валового доходу підприємства.

Обов'язковою умовою для платників фіксованого сільськогосподарського податку є наявність сільськогосподарських угідь (рілля, сіножаті, пасовищ, багаторічних насаджень), що перебувають у власності підприємства, або надані йому у користування, у т. ч. на умовах оренди.

Суму фіксованого податку за поточний рік визначає платник податків, ураховуючи площу сільськогосподарських угідь та їх грошову оцінку на 01.07.1995р. відповідно до Методики, затвердженої ПКМУ, і ставки фіксованого сільськогосподарського податку:

0,5% - рілля, сіножаті, пасовища;

0,3% - багаторічні насадження.

Загальний податковий розрахунок здійснюють за поточний рік на всю площу земельних ділянок, що підлягають оподаткуванню, подають щорічно до 1 лютого поточного року.

Сплату здійснюють щомісячно протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем базового звітного (календарного) місяця.

Податок сплачують у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, в таких розмірах:

у 1 кварталі – 10%;

у 2 кварталі – 10%;

у 3 кварталі – 50%;

у 4 кварталі – 30%.

Нарахування фіксованого сільськогосподарського податку відображають бухгалтерським записом:

Дт 917 “Фіксований сільськогосподарський податок”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

1.10. Особливості обліку в фермерських господарствах

Відповідно до Закону України “Про фермерське господарство” від 16.06.2003 р. фермерське господарство від моменту реєстрації набуває статусу юридичної особи, і його визнають самостійним товаровиробником.

Після реєстрації господарства фермер складає опис майна, що становить його власність.

На підставі опису майна складають вступний баланс. У господарствах, які використовують просту форму обліку, вступний баланс складають за бажанням власника.

Порядок ведення обліку для фермерських господарств визначений у Методичних рекомендаціях із організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р. № 190.

Облік у фермерських господарствах можна вести за такими формами, які використовують звичайні сільськогосподарські підприємства: простою і спрощеною.

Просту форму обліку застосовують господарства, де нема найманої сили.

Застосування спрощеної форми можливе за наявності певних умов: середньооблікова чисельність працівників до 10 осіб включно (крім членів сім'ї) й обсяг виручки не більше 500 тис. грн..

Фермерські господарства з чисельністю працівників від 10 до 50 осіб і виручкою від 500 тис. грн. до 2,5 млн. грн. ведуть облік за спрощеним Планом рахунків і складають фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 "Фінансовий звіт СПМ". Всі інші фермерські господарства здійснюють облік за повним Планом рахунків і відповідно до Методичних рекомендацій із організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджених наказом Мінагрополітики України від 07.03.2001 р. № 49.

При простій формі основним регістром є Книга обліку доходів та витрат, де реєстрацію здійснюють на основі первинних документів.

Наявність засобів і джерел у книзі не відображають.

При спрощеній формі основним регістром є Журнал реєстрації господарських операцій фермерського господарства.

Для аналітичного обліку використовують інші регістри.

Розділ 2. Особливості обліку в будівництві

2.1. Особливості будівельного виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку

Будівництво – є складним процесом, що регламентований багатьма нормативними актами.

Будівельна діяльність - це не тільки здійснення нового будівництва, а й реконструкція, реставрація, капітальний ремонт, розширення і технічне переоснащення підприємств.

Об'єктами будівництва є будинки і споруди житлового, комунального, промислового та іншого призначення.

Суб'єкти будівництва - це особи, що беруть участь у процесі будівництва:

- розробники документації;
- замовники (забудовники);
- підрядники та ін.

Будівництво – галузь економіки, де здійснюють державне регулювання, яке полягає, зокрема, і в ліцензуванні діяльності.

Це зумовлено тим, що будівництво – це галузь, пов'язана зі застосуванням небезпечних робіт, із експлуатацією джерел підвищеної небезпеки, можливістю заподіяння шкоди здоров'ю людей.

Згідно зі Законом України “Про ліцензування” ліцензуванню підлягає будівельна діяльність, зокрема:

- вишукувальні та проектні роботи для будівництва;
- спорудження несучих і огорожувальних конструкцій;
- будівництво та монтаж інженерних і транспортних мереж.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть здійснювати будівельну діяльність самостійно або наймаючи спеціалістів.

Ліцензуванню підлягає безпосереднє виконання будівельних робіт (послуг), а не діяльність із залучення до виконання інших суб'єктів господарювання. Тому документ на виконання ліцензійних робіт (послуг) повинен мати безпосередньо виконавець (тобто субпідрядник).

Здійснення будівництва можна поділити на такі етапи:

- оформлення дозволу на будівництво;
- одержання вихідних даних на проектування;
- підготовка проектної документації;
- експертиза проекту;
- погодження і затвердження проекту;
- отримання дозволу на виконання будівельних робіт;
- завершення будівництв.

За способом організації і виконання робіт будівництво можна здійснювати:

- підрядним,
- господарським,

- змішаним способами.

При підрядному способі будівництва всі роботи виконує підрядна організація.

Під господарським способом будівництва розуміють такий спосіб будівельних робіт, коли всі будівельні роботи виконують власними силами.

Спосіб, при якому частину будівельних робіт виконує підрядник, а частину – власними силами, називають змішаним.

При підрядному способі будівництва документом, що регулює взаємовідносини замовника та підрядника, є договір підряду.

Договір підряду – це договір, за яким одна сторона (підрядник) зобов'язується виконати на свій ризик певну роботу згідно зі завданням другої сторони (замовника) з її або своїх матеріалів, а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу.

Суттєвими умовами договору підряду є:

- назва і реквізити сторін;
- місце і дата укладення договору;
- предмет договору;
- договірна ціна;
- терміни початку і закінчення робіт;
- права та обов'язки сторін;
- порядок забезпечення виконання зобов'язань за договором;
- умови страхування ризиків випадкового знищення або пошкодження об'єкта будівництва;
- порядок забезпечення робіт проектною документацією, ресурсами, послугами;
- порядок залучення субпідрядників;
- джерела і порядок фінансування робіт;
- порядок розрахунків за виконані роботи;
- порядок контролю з боку замовника за якістю ресурсів;
- порядок здавання-приймання закінчених робіт;
- гарантійні терміни і якість робіт, порядок усунення недоліків;
- відповідальність сторін за порушення умов договору;
- порядок урегулювання спорів;
- порядок внесення змін у договір і його розірвання.

Основними сторонами договору підряду є замовник та підрядник. Окрім них, сторонами договору можуть бути проектні організації, постачальники обладнання, субпідрядники, банки та ін.

Підрядник зобов'язаний здійснювати будівництво відповідно до кошторисної документації, де визначено обсяг і перелік робіт та інші вимоги, які стосуються до роботи й кошторису, що визначають ціну робіт.

Оплату робіт здійснюють після того, як замовник прийме побудований об'єкт, якщо інший порядок розрахунків не передбачений договором. Підрядник має право вимагати виплати авансу тільки у випадках і розмірах, визначених у договорі.

Якщо фактичні витрати підрядника виявилися меншими за передбачені при визначення ціни (кошторису), підрядник має право на оплату роботи за ціною, встановленою у договорі, якщо замовник не доведе, що економія, яку одержав підрядник, зумовила погіршення якості робіт.

Будівництво як галузь характерне рядом організаційно-технологічних особливостей, що впливають на організацію і методику бухгалтерського обліку. Основними особливостями будівельного виробництва є:

- залежність від природних факторів. Так узимку виникає необхідність у підігріві розчину, очищенні від снігу, в дощ є простої, оскільки об'єкти будівництва розташовані просто неба;
- нерухомість будівельної продукції зумовлює те, що відсутні рахунки 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція";
- тривалість виробничих циклів зумовлює велику частку незавершеного виробництва й особливі умови розрахунків із замовником, особливості ціноутворення у зв'язку з ризиками процесів;
- територіальна розпорошеність об'єктів, що спричиняє значні витрати на перевезення працівників;
- індивідуальність та дрібно серійність виробництва зумовлює труднощі з розробленням нормативів (виняток – будівництво за типовими проектами);
- рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і будівельних організацій, що є причиною значних перебазувань техніки;
- наявність допоміжних виробництв, різноманітність видів робіт (монтажні, штукатурні, оздоблювальні, санітарно-технічні, електротехнічні тощо) та їх різна трудомісткість ускладнюють первинний і аналітичний облік;
- участь у будівництві багатьох учасників (замовник, генеральний підрядник, субпідрядник);
- різні способи робіт.

Специфічними документами при веденні бухгалтерського обліку в будівельних організаціях є:

- журнал обліку виконаних робіт (ф. № КБ-6);
- Акт приймання виконаних підрядних робіт за ф. № КБ-2в;
- Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрати (ф. № КБ - 3).

2.2. Облік виробничих запасів

Бухгалтерський облік виробничих запасів будівельних організацій здійснюють відповідно до П(С)БО 9 "Запаси".

Для обліку надходження і використання матеріальних цінностей при будівельно-монтажних роботах використовують наступні синтетичні рахунки: 20 “Виробничі запаси” й 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Склад і структура виробничих запасів залежить від характеру робіт, які виконують.

Всі запаси в будівництві поділяють на такі групи:

- будівельні матеріали;
- конструкції та деталі;
- обладнання до встановлення;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- інші запаси.

До будівельних матеріалів належать запаси, що використовують безпосередньо у процесі будівельних і монтажних робіт для виготовлення деталей, для зведення та обробки конструкцій, частин будівель і споруд (лісові матеріали, металовироби, силікатні матеріали, санітарно-технічні й інші матеріали. Їх облік здійснюють на субрахунку 201 “Сировина і матеріали”.

До конструкцій та деталей відносять завезені на будівельний майданчик готові до встановлення будівельні конструкції і деталі: металеві, залізобетонні й дерев’яні конструкції; блоки та збірні частини будівель тощо. Для обліку конструкцій і деталей використовують субрахунок 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”.

Обладнання до встановлення – це обладнання, що потребує прикріплення до фундаменту або несучої частини конструкції, після чого його можливо ввести в дію.

Підрядні будівельні організації не використовують субрахунок 205 “Будівельні матеріали”. Цей субрахунок використовують тільки підприємства-забудовники для обліку будівельних матеріалів.

Одиницею бухгалтерського обліку виробничих запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Особливості відображення в обліку виробничих запасів залежать від способу їх одержання (за гроші, внесок до статутного фонду, обмін, у деяких випадках матеріали підрядникові може передати замовник і, якості засобів фінансування капітальних вкладень і т. д.), напрямків списання та вибуття.

Організація бухгалтерського обліку виробничих запасів передбачає своєчасне складання первинних документів, дотримання правил при прийманні на склад та відпуску їх у виробництво.

Для обліку надходження матеріалів основними документами є:

- прибуткові ордери;
- акти приймання матеріалів;
- товарно-транспортні накладні;
- накладні (рахунки) (у випадку надходження через підзвітних осіб);
- накладні-вимоги (при надходженні з власного виробництва).

Як уже було зазначено, підрядна організація отримує матеріали від замовника. Матеріали можуть бути:

- 1) продані замовником підрядникові;
- 2) передані замовником у рахунок оплати послуг підрядника;
- 3) передані замовником для цільового використання підрядником.

У першому випадку відбувається звичайна операція купівлі-продажу. Тобто, процедура оформлення не аналогічна придбання матеріальних цінностей у постачальників.

В другому випадку – це товарообмінна (бартерна) операція.

Два цих випадки об'єднує те, що підрядник стає власником матеріальних цінностей і може використовувати їх на власний розсуд.

Для третього варіанта характерним є те, що право власності на передані матеріали зберігається за замовником. Матеріальні ресурси передають підрядникові за актами комплектно відповідно до вимог стандартів і технічних умов та в обумовлені терміни. Підрядник для приймання матеріально-технічних ресурсів може запрошувати зацікавлені субпідрядні організації. Акт обов'язково підписують сторони, які беруть участь у прийманні матеріалів.

Підрядник відповідає за нецільове використання одержаних від замовника матеріалів і зобов'язаний надати замовникові звіт про використання матеріалів та повернути залишки невикористаних матеріалів.

Зазначені матеріали обліковують на позабалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”, зокрема обладнання, прийняте для монтажу від замовника, - на субрахунку 021 “Устаткування прийняте для монтажу”.

Під відпуском сировини, матеріалів, конструкцій, деталей на будовах розуміють відпуск цих матеріальних цінностей безпосередньо для будівельно-монтажних робіт. Окрім цього, сюди ж відносять і відпуск на ремонтні та господарські потреби.

Відпуск запасів з центрального складу на приоб'єктні склади і комори, будівельні майданчики в обліку необхідно відображати не як списання запасів на виробництво, а як їх переміщення в середині будівельного підприємства.

Виробничі запаси слід відпускати у виробництво за вагою, обсягом або рахунком відповідно до витратних нормативів і обсягу виробничої програми. При цьому взірці підписів осіб, які мають право вимагати матеріали зі складу, треба повідомити відповідний склад, а списки таких осіб - погодити з головним бухгалтером. Матеріали у виробництво склади відпускають тільки визначеним для їх одержання працівникам. До того ж, відпускати матеріали у виробництво необхідно, як правило, на основі попередньо встановлених лімітів.

Відпуск сировини і матеріалів для будівельно-монтажних робіт здійснюють на основі:

- лімітно-забірних карт;
- акта-вимоги;

- накладної-вимоги.

При відпуску виробничих запасів для будівельно-монтажних робіт ці запаси оцінюють за одним із методів, передбачених П(С)БО 9 “Запаси”.

У будівництві транспортно-заготівельні витрати розподіляють лише на матеріали, використані у виробництві, реалізовані на сторону, і залишок їх на кінець. Внутрішнє переміщення матеріалів, їх втрату і передачу в переробку відображають за обліковими цінами.

Фактичне витрачання матеріалів на виконання будівельно-монтажних робіт за об'єктами обліку відображають у регістрах бухгалтерського обліку на підставі матеріальних звітів.

Особливістю будівельних підприємств є те, що в будівництві використовують різні види запасів відкритого зберігання. При їх використанні первинні документи не складають, а фактичну наявність і витрачання визначають щомісяця здійснюючи їх інвентаризацію.

Результати інвентаризації залишків таких матеріалів постійно діюча інвентаризаційна комісія має оформляти, складаючи акт. Склад цієї комісії визначає наказом керівник підприємства за погодженням із головним бухгалтером.

Будівельні організації визначають номенклатуру матеріалів, за якими щомісячно знімають натуральні залишки, враховуючи специфіку виробничої діяльності.

На будовах відпуск матеріалів, конструкцій, деталей, твердого і рідкого палива з придб'ятого складу у виробництво відображають у Матеріальному звіті матеріально відповідальної особи без складання первинних документів.

Матеріально відповідальні особи на виробництві (виконроби, майстри) складають щомісячно два звіти:

1. Звіт про фактичне витрачання основних матеріалів у будівництві відповідно до виробничих норм (М-29);
2. Матеріальний звіт (М-19).

На основі звіту М-29 вносять записи про витрачання матеріальних цінностей на основне виробництво у звіт М-19. Він містить дані й про залишки матеріалів, надходження та вибуття.

На підставі звітів заповнюють відомість 10-Б, що має три розділи:

I розділ - Рух матеріальних цінностей у грошовому виразі.

II розділ - Рух матеріальних цінностей на рахунку 20 “Виробничі запаси”.

III розділ - Рух матеріальних цінностей на рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”.

Використання товарно-матеріальних цінностей відображають за кредитом 20 і 22 рахунків.

2.3. Облік некапітальних робіт

Будівельні підприємства здійснюють, окрім будівельно-монтажних робіт, що виконують за договорами підряду, також роботи, які можуть вводити і не вводити до обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт. Останні обліковують у бухгалтерському обліку як некапітальні роботи.

Основна частина некапітальних робіт - це роботи зі зведення допоміжних тимчасових будівель і споруд, необхідних для забезпечення нормального процесу будівництва основних об'єктів. Зазначені будівлі та споруди використовують тільки під час будівництва основних об'єктів і названі тимчасовими. Разом із зведенням тимчасових будівель і споруд будівельні організації виконують роботи з демонтажу об'єктів, де припинене будівництво, які за характером їх виконання належать до некапітальних робіт.

До тимчасових будівель, споруд, пристосувань і обладнання відносять:

- приоб'єктні контори, амбари виконробів і майстрів, складські приміщення й навіси при об'єкті будівництва, душові, не каналізовані гардеробні та приміщення для обігріву робітників, драбини, перехідні містки, огорожі при розплануванні будівель, пристрої з техніки безпеки і т. п.
- огорожі (крім спеціальних і архітектурно оформлених);
- тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу, повітря в межах робочої зони (території в межах до 25 м від периметру будівель і споруд або від лінійних споруд), а також витрати, пов'язані з пристосуванням будівель та споруд, які будують, замість будівництва згаданих тимчасових нетитульних будівель і споруд.

Тимчасові споруди зводять за рахунок або коштів забудовника, передбачених у зведеному кошторисному розрахунку, або накладних витрат будівельного підприємства. В першому випадку - це титульні тимчасові споруди, й обліковують їх на балансі забудовника, в другому - нетитульні й обліковують їх на балансі підрядної організації.

Отже, некапітальні роботи можуть належати до капітальних інвестицій, ставши частиною вартості інвентарного об'єкта, а можуть залишатись у витратах підрядника.

Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт поділяють тимчасові нетитульні споруди на оборотні та необоротні. Під необоротними нетитульними спорудами слід розуміти такі завершені будівництвом споруди, плановий період експлуатації яких перевищує рік або операційний цикл. Відповідно до оборотних нетитульних споруд відносять споруди, плановий період експлуатації яких менший року або операційного циклу.

Підрядні організації витрати на придбання або виготовлення необоротних тимчасових нетитульних споруд (тобто витрати здійснюють за рахунок підрядчика) обліковують на субрахунку 153 “Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”. Вартість введених у дію необоротних тимчасових споруд обліковують на субрахунку 113 “Тимчасові (нетитульні) споруди” (табл. 2.3.1).

Таблиця 2.3.1

Облік необоротних тимчасових нетитульних споруд

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Використані матеріали на спорудження тимчасових споруд	153	20
2.	Нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим спорудженням тимчасових споруд	153	66
3.	Проведені нарахування на заробітну плату згідно з тарифами	153	65
4.	Нарахована амортизація необоротних активів, що використовують при спорудженні тимчасових споруд	153	13
5.	Передані в експлуатацію тимчасові необоротні нетитульні споруди	113	153
6.	Нарахована амортизація щодо тимчасових необоротних нетитульних споруд у випадку, якщо такі споруди експлуатують на конкретному будівельному об’єкті; якщо споруди спільні для кількох будівельних об’єктів	23	131
		91	131
7.	Ліквідують тимчасові споруди: - на суму зносу - на суму залишкової вартості а) тимчасові споруди експлуатують на конкретному об’єкті; б) тимчасові споруди спільні для кількох будівельних об’єктів	131	113
		23	113
		91	113
8.	Понесені витрати на ліквідацію тимчасових необоротних споруд, які - використовувались на конкретному об’єкті; - спільні для кількох будівельних об’єктів	23	66,65
		91	66,65
9.	Оприбутковані матеріальні цінності від ліквідації необоротних тимчасових споруд	20	23

Експлуатація тимчасових необоротних нетитульних споруд може бути пов’язана як із конкретним будівельним об’єктом, так і належність тимчасової необоротної нетитульної споруди до конкретного будівельного об’єкта при цьому встановити неможливо.

У першому випадку витрати на ремонт, утримання, розбирання необоротних тимчасових споруд обліковують на рахунку 23 “Виробництво”. Якщо ж експлуатація таких споруд не пов’язана з конкретним будівельним об’єктом, зазначені витрати обліковують на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” (табл. 2.3.1).

Таблиця 2.3.2

Облік оборотних тимчасових нетитульних споруд

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Використали матеріали для будівництва тимчасових споруд	234	20
2.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на будівництві тимчасових споруд	234	66
3.	Проведені нарахування на заробітну плату, згідно з тарифами	234	65
4.	Зараховано закінчений будівництвом об’єкт тимчасових споруд до малоцінних та швидкозношуваних предметів	22	234
5.	Передана в експлуатацію тимчасова споруда у випадку, якщо її експлуатація пов’язана з : - одним будівельним об’єктом; - кількома будівельними об’єктами	23 91	22 22
6.	Відображені витрати на утримання, ліквідацію тимчасових споруд у випадку, якщо їх експлуатація пов’язана з : - одним будівельним об’єктом - кількома будівельними об’єктами	23 91	20,66,65 20,66,65
7.	Оприбутковані придатні до використання матеріальні цінності від ліквідації оборотної тимчасової не титульної споруди	20	23

Після введення в дію тимчасових необоротних споруд нараховують їх знос. Якщо термін служби цих споруд перевищує термін будівництва, то знос нараховують, враховуючи термін будівництва. Найчастіше використовують прямолінійний метод розрахунку.

Вартість виготовлених оборотних тимчасових нетитульних активів доцільно списувати на рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані

предмети". Разом із тим, у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт ¹ зазначено, що собівартість таких активів можна обліковувати за дебетом рахунків 11 "Інші необоротні матеріальні активи" і 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети". Відповідно до Плану рахунків, рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" призначений для обліку тільки необоротних матеріальних активів. Аналогічно, як і щодо необоротних нетитульних споруд, для оборотних тимчасових нетитульних споруд передбачено два шляхи списання їх вартості та витрат на розбирання:

- на рахунок 23 "Виробництво"
- на рахунок 91 "Загальновиробничі витрати".

Витрати, пов'язані із спорудженням оборотних нетитульних споруд, обліковують на субрахунку 234 "Спорудження тимчасових нетитульних споруд" (табл. 2.3.2).

Затрати на спорудження та розбирання тимчасових (титульних і нетитульних) будівель і споруд включаються в собівартість будівельно-монтажних робіт, за умови включення таких витрат в Кошторис на будівництво об'єкта ².

Якщо такі витрати кошторисом не передбачені, то їх вважають наднормативними і вводять до собівартості реалізованої продукції (дебет рахунку 90 "Собівартість реалізації") в періоді їх виникнення.

2.4. Облік витрат будівельного виробництва

2.4.1. Класифікація витрат

Витрати будівельних організацій класифікують за видами діяльності:

- витрати звичайної діяльності;
- втрати надзвичайної діяльності.

Витрати звичайної діяльності охоплюють витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

До операційних витрат належать витрати основної та іншої операційної діяльності.

Витрати основної діяльності - це витрати на будівельно-монтажні роботи (БМР).

1. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Затв. Наказом Державного комітету по будівництву і архітектурі України від 16.02.2004 р. № 30.

2. Там само.

Витрати операційної діяльності будівельних організацій при будівельно-монтажних роботах поділяють на:

1) витрати, що безпосередньо стосуються об'єкта будівництва. (Прямі матеріальні витрати, пряма заробітна плата робітників, амортизація обладнання і будівельних машин, втрати від браку).

2) витрати, що можуть бути віднесені до діяльності за контрактом (договором) у цілому. (Страхування будівництва, загальновиробничі, накладні, витрати, пов'язані з будівництвом).

3) витрати, які не вводять у виробничу собівартість, а відносять до витрат діяльності підприємства і є витратами періоду. (Адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати).

Основна класифікаційна ознака витрат у фінансовому обліку - класифікація за економічними елементами (табл. 2.4.1.1). Витрати групують за статтями калькуляції, номенклатуру яких підприємство визначає самостійно.

Таблиця 2.4.1.1

Склад і характеристика витрат за економічними елементами

№ з/п	Назва елемента	Характеристика елемента
1	2	3
1.	Матеріальні витрати	Вартість сировини, матеріалів, комплектуючих виробів і т.д. Вартість виробів, виготовлених на допоміжному виробництві. Вартість виробничих послуг, що надали сторонні організації. Витрати, пов'язані з використанням природної сировини. Втрати від нестач матеріальних цінностей.
2.	Витрати на оплату праці	Основна заробітна плата працівників, зайнятих на будівельних роботах (штатних і нештатних). Додаткова заробітна плата. Доплати до тарифних ставок і посадових окладів. Виплати, пов'язані з набором робочої сили. Виплати за особливий характер виконання будівельно-монтажних робіт Надбавки, доплати та компенсаційні виплати.

1	2	3
		Інші грошові виплати, передбачені законодавством
3.	Відрахування на соціальні заходи	Обов'язкове пенсійне страхування. Обов'язкове державне страхування з тимчасової непрацездатності. Обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття. Обов'язкове державне соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві. Індивідуальне страхування персоналу, передбачене законодавством.
4.	Амортизація	Амортизація основних засобів. Амортизація нематеріальних активів. Амортизація інших необоротних матеріальних активів.
5.	Інші операційні витрати	Інші витрати, що не ввійшли в названі вище елементи.

2.4.2. Облік формування витрат за будівельним контрактом

Відповідно до П(С)Б018 “Будівельні контракти” витрати за будівельним контрактом охоплюють витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням контракту, і загальновиробничі. До витрат, безпосередньо пов'язаних із виконанням будівельного контракту, належать такі прямі витрати: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів та інші прямі витрати (у т. ч. вартість робіт, що виконали субпідрядники). До загальновиробничих витрат вводять витрати, передбачені П(С)Б018 витрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва, які в наступному розподіляють між об'єктами будівництва (табл. 2.4.2.1). Перелік конкретних калькуляційних статей є прерогативою підприємства. Такими статтями можуть бути наступні:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів;
- загальновиробничі витрати.

Методичні рекомендації з формування собівартості БМР пропонують для обліку прямих матеріальних витрат лише одну статтю “Прямі

матеріальні витрати”. За цією статтею обліковують: витрати на сировину, основні матеріали і конструкції, комплектуючі вироби та напівфабрикати, тару й тарні матеріали, паливні та інші матеріали, вартість пари, води, енергії всіх видів, запасних частин та ін. До статті “Прямі витрати на оплату праці” належать витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати робітникам і лінійному персоналові (начальникам дільниць, виконавцям робіт, майстрам тощо), у разі введення їх до бригад, зайнятих на БМР.

Стаття “Інші прямі витрати” охоплює: відрахування на соціальні заходи, вартість робіт, що виконали субпідрядники, плату за оренду земельних і майнових паїв, втрати від браку, витрати на виконання виправлень і гарантійних робіт, тимчасові розведення від магістральної та розвідної мереж електроенергії, води, пари, газу й повітря в межах робочої зони конкретного об’єкта будівництва, витрати, пов’язані з пристосуванням будівель, що споруджують чи наявні на будівельних майданчиках, замість будівництва тимчасових нетитульних будівель і споруд на конкретному об’єкті будівництва, інші витрати.

За статтею “Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів” обліковують витрати на керування, обслуговування, ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування власної та орендованої будівельної техніки, які можуть бути віднесені до конкретного об’єкта, витрати за прямою ознакою.

Стаття “Загальновиробничі витрати” охоплює витрати на утримання та обслуговування будівельного виробництва, на вдосконалення технології і організації робіт на будівельних майданчиках, інші загальновиробничі витрати.

У витрати за договором підряду вводять витрати за період від дати укладання договору до дати завершення цього договору. Не вводять: витрати періоду (92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, витрати на утримання незадіяних для виконання договору підряду будівельних машин).

Не вводять у собівартість будівельно-монтажних робіт за договором підряду витрати періоди:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання не задіяних для виконання договору підряду будівельних машин та інших необоротних активів.

Адміністративні витрати спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією, можуть бути визнані витратами за договором підряду в тому випадку, якщо:

Структура виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт

Види витрат	Статті витрат	Характеристика витрат
1	2	3
Прямі	Матеріальні витрати	Вартість будівельних матеріалів, конструкцій і обладнання, що належать безпосередньо до конкретного будівельного об'єкта
	Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці працівників, які безпосередньо пов'язані з будівництвом конкретного об'єкта
	Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів	Витрати, у зв'язку з роботою будівельної техніки на конкретному об'єкті
	Інші прямі витрати	Інші витрати, що пов'язані з будівництвом конкретного об'єкта
Непрямі	Загальновиробничі витрати	Витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва. Витрати на вдосконалення технології та організації робіт на будівельних майданчиках. Інші загальновиробничі витрати

а) такі витрати безпосередньо пов'язані з використанням договору підряду;

б) окремі відшкодування таких витрат за умовами договору підряду покладено на замовника.

У цих умовах перераховані витрати вводять у вартість будівельно-монтажних робіт із використанням бази розподілу витрат, що вибрала будівельна організація.

Витрати на утримання незадіяних будівельних машин відносять до витрат операційної діяльності.

Витрати на будівельно-монтажні роботи обліковують на рахунку 23 "Виробництво". За дебетом цього рахунку нагромаджують витрати в кореспонденції з кредитом рахунків 20 "Виробничі запаси", 66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки зі страхування", 24 "Брак у виробництві", 91 "Загальновиробничі витрати" та інших. За кредитом рахунку 23 "Виробництво" списують витрати за будівельним контрактом:

Дт 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"

Кт 23 "Виробництво".

2.4.3. Облік витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів

Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів можна виділяти окремою статтею собівартості будівельно-монтажних робіт. Ці витрати охоплюють:

- витрати на заробітну плату робітникам, зайнятих керуванням, обслуговуванням, проведенням ремонтів і технічним оглядом власних й орендованих машин та механізмів;
- вартість паливно-мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів, запасних частин, що використовують в обслуговуванні будівельної техніки;
- витрати на перебазування будівельної техніки, а також на утримання і ремонт рейкової та безрейкової колій;
- суму орендної плати у разі оперативної оренди будівельних машин;
- витрати на переміщення за допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика;
- інші витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин, які використовують на роботах, що не належать до будівельно-монтажних робіт, або переданих в оренду);
- витрати на службові відрядження;
- податки, збори, платежі, пов'язані з експлуатацією будівельних машин (податок із власників транспортних засобів, податок на землю, яку використовує ділянка механізації, збір за забруднення навколишнього середовища тощо).

Витрати з експлуатації будівельних машин поділяють на поточні й разові. До одноразових витрат належать: витрати з перебазування будівельних машин, витрати на ремонт і утримання рейкової та безрейкової колій. Зазначені витрати обліковують на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів", а потім щомісяця списують у дебет субрахунку 911 "Витрати на експлуатацію і утримання будівельних машин і механізмів" відповідно до терміну роботи машин на даному об'єкті будівництва.

У П(С)БО 18 "Будівельні контракти" передбачено, що до собівартості будівельно-монтажних робіт не належать витрати на утримання незадіяних будівельних машин та інших необоротних активів, які не використовують під час виконання будівельного контракту. Їх обліковують на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" й списують на рахунок 79 "Фінансові результати". Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів розподіляють між об'єктами будівництва пропорційно до відповідної бази, якою можуть бути:

- 1) відпрацьовані машино-зміни, машино-години;
- 2) обсяг виконаних робіт.

2.4.4. Облік загальновиробничих витрат

Загальновиробничі витрати є витратами з організації та управління роботою структурних підрозділів будівельних підприємств. Ці витрати вводять до собівартості будівельно-монтажних робіт окремою статтею. Відповідно до Методичних рекомендацій із формування собівартості будівельно-монтажних робіт загальновиробничі витрати поділяють на: витрати на управління й обслуговування будівельного виробництва; витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології; витрати на здійснення заходів із охорони праці на будівельних майданчиках; інші загальновиробничі витрати.

Витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва охоплюють:

- витрати на основну й додаткову заробітну плату, заохочувальні та компенсаційні виплати працівників апарату управління виробничих підрозділів і робітників, які обслуговують апарат управління відокремлених виробничих підрозділів, лінійного апарату (керівників, спеціалістів, операторів ЕОМ, телефоністів, двірників, начальників дільниць, майстрів і т. п.);
- витрати на службові відрядження;
- амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, призначених для обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів та лінійного персоналу;
- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт і оперативну оренду необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання та інші утримання виробничих приміщень;
- витрати на транспортне обслуговування будівельного виробництва;
- витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ;
- витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління виробничих підрозділів;
- витрати на використання електронного обладнання, машинописної та іншої оргтехніки;
- оплату консультаційних та інформаційних послуг, пов'язаних із забезпеченням діяльності виробничих підрозділів;
- страхові внески та відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату праці.

До другої групи "Витрат на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології" належать:

- витрати на геодезичні роботи при виконанні будівельно-монтажних робіт;
- витрати на впорядкування та утримання будівельних майданчиків (прибирання, очистка, вивезення сміття й ін.);

- витрати на перебазування лінійних підрозділів на іншу будову і в межах будівельного майданчика (за винятком перебазування будівельної техніки);
- амортизація та витрати на проведення поточного ремонту обладнання, що належить до основних засобів і не передбачені в прямих витратах;
- витрати на утримання, ремонт, розбирання тимчасових нетитульних споруд, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва;
- витрати на підготовку об'єктів до здачі;
- витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології;
- витрати некапітального характеру, пов'язані зі забезпеченням якості будівництва (витрати на утримання лабораторій, проведення експертизи і т. п.);
- витрати на винахідництво і раціоналізацію;
- витрати на протипожежну та сторожову охорони.

Витрати на здійснення заходів із охорони праці на будівельних майданчиках охоплюють:

- витрати на зміну основних засобів відповідно до вимог нормативно-правових актів із охорони праці (відповідне освітлення, вентиляція і т. п.);
- витрати на обладнання та утримання огорожі для машин й інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують охорону праці;
- витрати на забезпечення працівників соціальним одягом, взуттям і засобами індивідуального захисту;
- витрати на проведення цільового навчання з охорони праці;
- витрати на надання працівникам, зайнятим на роботах зі шкідливими умовами, спеціального харчування;
- витрати на проведення обов'язкового попереднього, періодичного і позапланового медичного огляду працівників, зайнятих на роботах зі шкідливими умовами.

До інших загальновиробничих витрати відносять:

- витрати на охорону навколишнього середовища;
- оплату перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок будівельної організації;
- суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;
- витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи і назад;
- виплати за особливий характер виконання будівельних робіт, що встановлені законодавством;
- витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;
- витрати на внесення виправлень і гарантійні роботи;
- податки, збори та інші платежі, передбачені законодавством, що вводять у собівартість будівельно-монтажних робіт;

- інші загальновиробничі витрати, що можуть бути віднесені до собівартості будівельно-монтажних робіт, і їх відшкодовує замовник.

Аналітичний облік здійснюють за статтями щодо кожного виду названих статей витрат. Синтетичний облік ведуть на субрахунок 912 “Загальновиробничі (загальнодільничі, цехові) витрати”. За дебетом цього субрахунку відображають збільшення витрат, а за кредитом - їх списання.

Загальновиробничі витрати поділяють на змінні та постійні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу виконання будівельно-монтажних робіт, і їх розподіляють між об’єктами з використанням бази, враховуючи фактичну потужність будівельної організації.

До постійних загальновиробничих витрат належать витрати, що залишаються незмінними при зміні обсягу будівельно-монтажних робіт. Їх розподіляють, враховуючи нормальну потужність будівельної організації.

Конкретний перелік і склад постійних та змінних загальновиробничих витрат будівельна організація встановлює самостійно.

Загальновиробничі витрати є непрямими витратами, що підлягають розподілу між об’єктами будівництва пропорційно до вибраної бази:

- суми прямих витрат або суми прямих витрат плюс витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів (при розподілі між об’єктами будівництва);
- сумі заробітної плати робітників монтажників (при розподілі між монтажними роботами).

2.5. Облік здачі будівельних об’єктів і розрахунків із замовниками

Для обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральному і вартісному вираженні будівельні організації використовують Журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6). Окрім зазначеного реєстру, будівельні організації можуть використовувати для відображення повністю завершених будівництвом об’єктів або етапів робіт, об’єктів і вартості виконаних за конструктивними елементами в цілому, а також об’єктів і вартості окремих видів робіт, що належать до конструктивних елементів, нагромаджу вальні відомості та інші документи.

Журнал є головним документом, в якому фіксують хід будівельних робіт. Його веде начальник дільниці (виконроб) щодо кожного об’єкта будівництва на основі залишків виконаних робіт і єдиних норм та розцінок щодо кожного конструктивного елементу або виду робіт.

Дані Журналу обліку є підставою для складання “Акта приймання виконаних підрядних робіт” (форма № КБ-2в) і “Довідки про вартість виконаних підрядних робіт та витрати” (форма № КБ-3). Кількість робіт, зазначених у Журналі обліку, має відповідати кількості виконаних робіт, зазначених у Довідках і Актах. “Довідку про вартість виконаних підрядних

робіт та витрати”, “Акт приймання виконаних підрядних робіт” складають обов’язково щомісяця в двох примірниках фахівці будівельного підприємства. Довідки й акти підписують підрядник і представник замовника.

Розрахунки за виконані будівельно-монтажні роботи здійснюють відповідно до умов договору підряду, і можуть бути проведені у таких формах:

- 1) розрахунки за окремі етапи будівництва;
- 2) розрахунки за повністю завершені будівництвом об’єкти та пускові комплекси;
- 3) розрахунки за фактично виконані окремі конструктивні елементи робіт.

Розрахунки здійснюють на підставі підписаної замовником “Довідки про вартість виконаних підрядних робіт та витрат” за формою № КБ-3 і “Акта приймання виконаних підрядних робіт (форма № КБ-2в). На рахунках бухгалтерського обліку розрахунки зі замовниками відображають так:

При отриманні авансу:

Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт 681 “Розрахунки за одержаними авансами”.

Зарахування авансу в оплату рахунку:

Дт 681 “Розрахунки за одержаними авансами”

Кт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”.

Пред’явлення рахунка замовникові:

Дт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”

Кт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”.

Нарахування ПДВ:

Дт 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

Оплата рахунку:

Дт 311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”.

Визнаний дохід за будівельним контрактом без суми непрямих податків відображають за дебетом рахунку 238 “Завершені етапи за незакінченим будівельним контрактом” і кредитом рахунку 239 “Проміжні рахунки”. Після завершення будівельного контракту роблять зворотне бухгалтерське проведення – Дт 239 “Проміжні рахунки” Кт 238 “Завершені етапи за незакінченим будівельним контрактом”.

Фактичну собівартість зданого об’єкта відображають за дебетом рахунку 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” і кредитом рахунку 23 “Виробництво”.

2.6. Облік формування фінансових результатів

Фінансовий результат визначають, порівнюючи доходи і витрати. Облік доходів від виконання будівельних контрактів регламентовано П(С)БО 18 “Будівельні контракти”. Основним елементом доходу від виконання будівельного контракту є ціна, передбачена в договорі підряду. Крім зазначеної суми, дохід містить:

- відхилення від ціни за будівельним контрактом;
- претензію за будівельним контрактом;
- заохочувальні витрати за будівельним контрактом [2.6.1].

$$Д = Ц + В + П + Зв \quad [2.6.1], \quad \text{де}$$

Д – дохід;

Ц – ціна контракту;

В – відхилення від ціни;

П – претензії;

Зв – заохочувальні виплати за будівельним контрактом.

Умови визначення кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом залежить від виду будівельного контракту. Розрізняють будівельні контракти з фіксованою ціною і контракти за ціною “витрати плюс”.

Контракт із фіксованою ціною – це договір про будівництво, що передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, яку випускатимуть на об’єкті будівництва.

Контракт за ціною “витрати плюс” – це договір про будівництво, що передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту і погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини).

Умовами достовірного визначення кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом із фіксованою ціною є одночасна наявність:

- 1) можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- 2) можливості отримання підрядником економічних вигід від виконання будівельного контракту;
- 3) можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;
- 4) можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов’язаних із виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом із попередньою оцінкою таких витрат.

Визначення кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом за ціною “витрати плюс” можливе коли одночасно є такі умови:

- 1) підрядник може мати економічні вигоди від виконання будівельного контракту;
- 2) є можливість достовірного визначення витрат, пов'язаних із виконанням будівельного контракту, незалежно від можливості їх відшкодування замовником.

Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути достовірно оцінений, то дохід визначають у сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких є ймовірність їх відшкодування. Витрати за будівельним контрактом визнають витратами того періоду, протягом якого вони були здійснені.

Дохід за будівельним контрактом оцінюють за справедливою вартістю активів, які вже отримані, або які підлягають отриманню.

Доходи і витрати протягом виконання будівельного контракту визнають із урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, якщо кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

Для визначення ступеня завершеності робіт, що є основою визнання доходів, використовують три методи:

- вимірювання та оцінки виконаної роботи;
- співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу згідно з будівельним контрактом в натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Для обліку доходів від будівельного контракту використовують субрахунок 703 “Дохід від реалізації робіт та послуг” за кредитом якого відображають виручку, а за дебетом - ПДВ від реалізації та чистий дохід, що списують на рахунок 79 “Фінансові результати”. Витрати основної діяльності відображають за:

Дт 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”

Кт 23 “Виробництво”.

Списання витрат:

Дт 79 “Фінансові результати”

Кт 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”.

Витрати періоду списують за:

Дт 79 “Фінансові результати”

Кт 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Розділ 3. Особливості обліку в торгівлі

3.1. Особливості торгівлі та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку

Важливою передумовою ефективного функціонування економіки країни є збалансований розвиток усіх її галузей, у т. ч. торгівлі.

Торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення та продажу споживчих товарів із метою отримання прибутку¹.

За формою організації розрізняють роздрібні та оптові (гуртові) торговельні підприємства.

Оптова торгівля – це сфера підприємницької діяльності з придбання та відповідного перетворення товарів для наступної їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності. Охоплює як безпосередні комерційні зв'язки на умовах договорів купівлі-продажу та поставки між підприємствами–виробниками і споживачами, так і зв'язки між ними через торговельних посередників.

Роздрібна торгівля – сфера підприємницької діяльності з продажу товарів або послуг на основі усного або письмового договору купівлі-продажу безпосередньо кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання.

Заняття деякими видами торговельної діяльності потребує наявності спеціального дозволу – ліцензії.

Ліцензія – це державне свідоцтво, що засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності займатися певним видом діяльності.

Як відомо, ліцензуванню підприємницької діяльності підлягають тільки ті види підприємницької діяльності, які безпосередньо впливають на здоров'я людини, навколишнє природне середовище та безпеку держави.

Ліцензують такі види торговельної діяльності:

- оптову реалізацію спирту етилового, коньячного і плодового;
- оптову реалізацію алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- роздрібну реалізацію алкогольних та тютюнових виробів;
- оптову реалізацію лікарських засобів;
- роздрібну реалізацію лікарських засобів;
- реалізацію особливо небезпечних хімічних речовин, перелік яких визначає Кабінет Міністрів України;
- реалізацію виробів із дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння;
- здійснення операцій із металобрухтом;
- виробництво, ремонт і реалізацію спортивної, мисливської вогнепальної зброї та боєприпасів до неї, а також холодної зброї,

1. Лист Міністерства торгівлі. Основні поняття. Витяг із листа МЗ63Т України від 17.03.1998 р. № 15- 03- 29- 192.

пневматичної зброї калібру понад 4,5 мм і швидкістю польоту кулі понад 100 метрів за секунду;

- виготовлення та реалізацію спеціальних засобів, заряджених речовинами сльозоточивої і дратівливої дії, індивідуального захисту, активної оборони й засобів для виконання спеціальних операцій та операцій оперативно-розшукових заходів.

Згідно зі Законом України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності” патентуванню підлягає торговельна діяльність, яку суб’єкти підприємницької діяльності або їх структурні (відокремлені) підрозділи здійснюють у пунктах продажу товарів.

Торговий патент – це державне свідоцтво, що засвідчує право суб’єкта підприємницької діяльності чи його структурного підрозділу займатися торговельною діяльністю.

Під торговельною діяльністю у цьому законі слід розуміти роздрібну та оптову торгівлю, діяльність у торговельно-виробничій (громадське харчування) сфері за готівкові кошти, інші готівкові платіжні засоби та з використанням кредитних карток.

Суб’єктові, який торгує тільки за безготівкові кошти, патент не потрібний.

Під пунктами продажу слід розуміти:

- магазини та інші торгові точки, що розташовані в окремих приміщеннях, будівлях або їх частинах і мають торговельний зал для покупців або використовують для торгівлі його частину;
- кіоски, палатки та інші малі архітектурні форми, що займають окремі приміщення, але не мають вбудованого торговельного залу для покупців;
- автомагазини, розвозки й інші види пересувної торговельної мережі;
- лотки, прилавки та інші види торгових точок у відведених для торговельної діяльності місцях, окрім лотків, прилавків, що надаються фізичним особам та розташовані в межах спеціалізованих підприємств сфери торгівлі – ринків усіх форм власності;
- стаціонарні, малогабаритні та пересувні автозаправні станції і заправні пункти, які торгують нафтопродуктами та стиснутим газом;
- фабрики-кухні, фабрики-заготівельні, їдальні, ресторани, кафе, закусочні, бари, буфети, відкриті літні майданчики, кіоски та інші пункти громадського харчування;
- оптові бази, склади-магазини або інші приміщення, які використовують для оптової торгівлі за готівкові кошти, інші готівкові платіжні засоби та з використанням кредитних карток.

Якщо суб’єкт підприємницької діяльності має структурні (відокремлені) підрозділи, торговий патент купують окремо для кожного структурного підрозділу (торгової точки).

Вартість торгового патенту встановлюють органи місцевого самоврядування залежно від розташування пункту продажу товарів і асортиментного переліку товарів.

Термін дії торгового патенту на здійснення торговельної діяльності становить 12 календарних місяців. Термін дії короткотермінового торгового патенту - від 1 до 15 днів.

Вартість короткотермінового торгового патенту на здійснення торговельної діяльності за один день встановлюють у фіксованому розмірі (10 гривень).

Без придбання торгового патенту суб'єкти підприємницької діяльності здійснюють торговельну діяльність тільки з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва:

- хліб і хлібобулочні вироби;
- борошно пшеничне та житнє;
- сіль, цукор, олія соняшникова та кукурудзяна;
- молоко і молочна продукція, крім молока і вершків згущених із добавками та без них;
- продукти дитячого харчування;
- безалкогольні напої;
- морозиво;
- яловичина та свинина;
- домашня птиця;
- яйця;
- риба;
- ягоди і фрукти;
- картопля та плодоовочева продукція;
- комбікорм для продажу населенню.

Не потрібно купувати торговий патент для здійснення торговельної діяльності за готівку суб'єктові господарювання – платникові єдиного податку.

Витрати на купівлю торгового патенту компенсують (зменшують) витрати зі сплати до бюджету податку на прибуток, але не замінюють такі виплати.

У бухгалтерському обліку придбання торгового патенту відображають за дебетом рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів” і кредитом рахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті”.

Зменшення нарахованого податку на прибуток на суму, внесenu в оплату вартості торгового патенту у межах такого податку обліковують за дебетом 641 рахунку (субрахунок “Податок на прибуток”) і кредитом 39 рахунку “Витрати майбутніх періодів”.

Підприємства всіх форм власності, що здійснюють розрахунки зі споживачами у сфері торгівлі за готівку, зобов'язані проводити такі розрахунки через реєстратори розрахункових операцій, або зі застосуванням зареєстрованих у встановленому порядку Книги обліку розрахункових операцій та Розрахункової книжки.

Торговельні підприємства не виробляють продукцію, а надають послуги, що не мають кількісних характеристик. Тому в торгівлі нема витрат, пов'язаних із виробництвом продукції, але є витрати зі зберігання та

реалізації товарів. Ці витрати називають витратами обігу. В галузі не калькуюють собівартість і, відповідно, не використовують рахунок 23 “Виробництво”.

Для торговельних підприємств характерні великі запаси товарно-матеріальних цінностей, що потребує належної організації бухгалтерського обліку взагалі й аналітичного обліку зокрема.

Торговельні підприємства придбавають товари за купівельними цінами, а реалізують – за цінами продажу. Тому частина торговельних підприємств (зокрема підприємств роздрібної торгівлі) обліковують товари за цінами продажу. В кінці місяця розраховують середній відсоток торговельної націнки, суму торговельної націнки, що припадає на реалізовані товари, і фактичну собівартість реалізованих товарів.

Оптові торговельні підприємства обліковують товари, як правило, за купівельними цінами.

Торговельні підприємства сплачують специфічні податки і збори, зокрема: збір за видачу дозволу на розміщення об’єктів торгівлі. Це плата за оформлення і видачу дозволів на торгівлю у спеціально відведених для цього місцях. Збір за видачу дозволу на торгівлю справляють із юридичних та фізичних осіб, які реалізують сільськогосподарську, промислову продукцію й інші товари залежно від площі торговельного місця, його територіального розміщення, виду продукції.

Збір за видачу дозволу на розміщення об’єктів торгівлі є місцевим збором. Ставки збору і порядок його сплати встановлюють органи місцевого самоврядування. У бухгалтерському обліку торговельного підприємства нарахування суми збору відображають за дебетом рахунку 92 “Адміністративні витрати” і кредитом рахунку 64 “Розрахунки за податками і платежами”. Підприємства, що перейшли на спрощену систему оподаткування (єдиний податок) не повинні сплачувати зазначений збір.

Торговельні підприємства, які торгують лікєро-горілчаними виробами, сплачують збір на розвиток садівництва, виноградарства і хмелярства в розмірі одного відсотка від суми виручки від реалізації.

Фінансовий результат від основної діяльності торговельного підприємства формується, в основному, за рахунок різниці між вартістю реалізованих товарів за цінами продажу і купівельними цінами та витратами обігу. Відповідно, ціни продажу необхідно встановлювати в такому розмірі, щоби покрити витрати обігу й забезпечити рентабельність діяльності торговельного підприємства.

Організація і порядок ведення бухгалтерського обліку в торговельних підприємствах регламентовані Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, законодавчими актами. Облік об’єктів обліку торговельних підприємств здійснюють із використанням рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій.

Відповідно до Плану рахунків, бухгалтерський облік наявності й руху товарів у торговельних підприємствах ведуть на рахунку 28 “Товари” за субрахунками:

- 281 “Товари на складі”;
- 282 “Товари в торгівлі”;
- 283 “Товари на комісії”;
- 284 “Тара під товарами”;
- 285 “Торговельна націнка”.

На рахунку 28 “Товари” обліковують рух товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство для продажу. Цей рахунок використовують як оптові, так і роздрібні торговельні підприємства.

Торговельні підприємства на рахунку 28 здійснюють також облік купованої тари і тари власного виробництва (за винятком інвентарної тари, котру застосовують для виробничих або господарських потреб, і облік якої ведуть на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи” чи 20 “Виробничі запаси”).

За дебетом субрахунків 281-284 відображають збільшення товарів та їх вартості, а за кредитом – зменшення.

На субрахунку 281 “Товари на складі” обліковують рух і наявність товарних запасів, що перебувають на оптових та розподільчих базах, складах.

На субрахунку 282 “Товари в торгівлі” ведуть облік руху і наявності товарів, що перебувають на підприємствах роздрібною торгівлі (в магазинах, лотках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування та ін.).

На субрахунку 283 “Товари на комісії” обліковують товари, передані на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, що не передбачають переходу права власності на ці товари до оплати їх вартості. При цьому аналітичний облік ведуть за видами товарів і за підприємствами (особами) – “комісіонерами”.

На субрахунку 284 “Тара під товарами” обліковують наявність та рух тари під товарами і порожньої тари. Торговельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, що встановлює керівник підприємства за видами (групами) тари та цінами на тару. Різницю між ціною придбання і середніми обліковими цінами на тару відносять на субрахунок 285 “Торговельна націнка”

На субрахунку 285 “Торговельна націнка” торговельні підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торговельні націнки на товари, тобто різницю між купівельною і продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунку 285 відображають збільшення суми торговельних націнок, за дебетом – зменшення (списання). При цьому до звітності вводять згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунку 28.

Для обліку витрат операційної діяльності підприємства торгівлі використовують наступні рахунки:

- 902 “Собівартість реалізованих товарів”;
- 92 “Адміністративні витрати”;

93 “Витрати на збут”;

94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Не використовують на торговельних підприємствах рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”.

Бухгалтерський облік торговельної діяльності має забезпечувати :

- правильність і своєчасність документального оформлення наявності та руху товарів й інших матеріальних цінностей, грошових коштів тощо;
- правильність і повноту відображення первинних документів у реєстрах аналітичного та синтетичного обліку;
- контроль за виконанням договорів поставок й інших зобов’язань, правильністю і своєчасністю здійснення розрахунків із постачальниками та покупцями;
- формування достовірної, повної інформації про господарські процеси і результати діяльності торговельного підприємства, необхідної для ефективного управління, а також для використання її зацікавленими особами.

Різниця між продажними і купівельними цінами становить торговельну націнку, що охоплює податок на додану вартість і торговельну надбавку. Розмір торговельних націнок кожне підприємство визначає самостійно, враховуючи ціну можливої реалізації, забезпечення покриття витрат та отримання прибутку.

На відміну від промислових підприємств, де визначають фактичну собівартість продукції, що виробляють, торговельні підприємства не калькують собівартість товарів. Витрати обігу не приєднують до собівартості товарів, а відносять на фінансові результати.

3.5. Облік товарних операцій в оптовій торгівлі

3.2.1 Облік операцій із придбання товарів

Правильно організований облік і контроль надходження та приймання товарів позитивно впливає на діяльність оптових підприємств, сприяє збереженню майна підприємства, і, як результат – зміцненню їх фінансового стану.

Оптові торговельні підприємства є зв’язуючою ланкою між виробниками і роздрібними підприємствами.

Товари на потові підприємства надходять від постачальників на основі договорів. Надходження товарів супроводжують товарними документами.

Договір купівлі-продажу є основним правовим документом для торговельної діяльності та регулювання взаємовідносин між постачальниками і покупцями, в якому мають бути відображені такі реквізити: дата укладання договору, найменування постачальника і покупця, предмет та сума договору, терміни й умови поставки, вимоги до якості товару, умови розрахунків, відповідальність сторін за невиконання умов договору і порядок розгляду спорів, термін дії, юридичні адреси.

Постачальник при відвантаженні товарів виписує супроводжувальні документи. Таким документом є, як правило, рахунок-фактура.

Залежно від виду товару можна долучати й інші документи, що засвідчують кількість і якість товару (сертифікат, специфікація та ін.).

Порядок документального оформлення і приймання товарів значною мірою залежить від способу транспортування і місця приймання товару.

При відвантаженні товарів залізницею постачальник оформляє накладну спеціальної форми, що є супровідним документом. Її видають вантажоодержувачеві на станції призначення. Від станції відправлення вантажовідправник отримує квитанцію, яку разом із розрахунковими документами відправляє покупцеві (оптовому підприємству). При надходженні товарів станція призначення повідомляє оптове підприємство про прибуття вантажу. Товари отримує на станції і доставляє на оптове підприємство експедитор. Для цього оптове підприємство видає йому доручення на отримання товару.

Прийом товарів за кількістю та якістю від залізниці здійснюють на основі супровідних документів, що виписав постачальник (залізнична накладна) на кожну партію товарів – вагон, контейнер. У випадках, якщо пломби вагонів чи контейнерів порушені, товари приймають за участю представника залізниці, про що складають відповідний акт.

При перевезенні товару автотранспортом як супроводжувального документа використовують товарно-транспортну накладну. Цей документ застосовують при перевезенні вантажів автотранспортом для списання вантажовідправником (постачальником) і оприбуткування вантажоодержувачем (покупцем) матеріальних цінностей, що перевозять, а також одночасно він є підставою для розрахунків автотранспортного підприємства зі замовником на перевезення вантажів.

На підставі супровідних документів і фактичної наявності приймають товар за кількістю та якістю. При цьому важливо встановити їх відповідність стандартам, технічним умовам та іншим якісним характеристикам. Товари оприбутковують, використовуючи документ постачальника. Окремий прибутковий документ на товари, що надійшли, виписують тільки при відхиленнях у їх кількості та якості, або якщо товари надійшли за одним документом постачальника, а надходять на різні склади.

Коли виявлені розбіжності між даними супроводжувальних документів і результатами фактичного приймання товарів (як за кількістю, так і за якістю), оптове підприємство складає Акт про встановлення розходжень. Такий акт готує комісія, призначена наказом керівника підприємства. Акт складають за участю представника постачальника або, за його згодою, в присутності представника незацікавленої організації. Складений акт є основним документом і при пред'явленні претензії до постачальника.

У випадку невідповідності фактичних даних і даних супровідних документів постачальника, крім складання акта, на фактично прийнятий товар виписують прибуткову накладну. Аналогічно оформляють і лишки товарів.

Одночасно з прийманням товару здійснюють кількісне та якісне приймання тари.

Товари, що надійшли на склади оптових підприємств без супровідних документів постачальника (невідфактуровані поставки), приймають за кількістю та якістю в присутності комісії. Приймання оформляють Актом про приймання товарів. Акт виписують у трьох примірниках, один із яких відправляють постачальникові з вимогою надіслати необхідні документи, другий – передають у бухгалтерію, а третій залишають у матеріально відповідальній особі.

Розрахунковим документом для оплати вартості товарів, що надійшли, є рахунки-фактури.

Постачальник товару має надати податкову накладну, в якій, окрім інших даних, вказують ціну товару, ставку і суму податку на додану вартість. Податкову накладну виписують на кожну поставку товару в двох примірниках. Податкова накладна надає право оптовому підприємству, зареєстрованому як платник ПДВ, на введення витрат зі сплати ПДВ постачальникові до податкового кредиту. Якщо надходять товари, звільнені від оподаткування ПДВ, у податковій накладній зазначають “Звільнено від ПДВ”.

Для обліку товарів оптові підприємства використовують субрахунок 281 “Товари на складі”. Для обліку транспортно-заготівельних витрат торговельні підприємства можуть використовувати субрахунок 289 “Транспортно-заготівельні витрати”, для обліку тари – субрахунок 284 “Тара під товарами”.

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку надходження товарів на оптове підприємство залежить від того, що є першою подією: надходження товару чи його оплата, наявності супровідних документів, розбіжностей між даними супровідних документів і фактичною наявністю товарів (табл. 3.2.1.1).

Таблиця 3.2.1.1

Облік надходження товарів на оптове підприємство за умови їх передоплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Перераховано постачальникові аванс за товари за договірною вартістю (ПДВ в т. ч.)	371 641	31 644

Продовження табл. 3.2.1.1

1	2	3	4
2.	Оприбутковано отримані від постачальника попередньо оплачені товари за купівельною вартістю На суму податкового кредиту	281 644	63 63
3.	Проведено залік перерахованого авансу на погашення заборгованості постачальникові	63	371

Таблиця 3.2.1.2

Облік надходження товарів на оптове підприємство за умови їх післяоплати

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Надійшли товари від постачальника за купівельною вартістю Сума ПДВ	281 641	63 63
2.	Оплачено рахунок постачальника за товари, що надійшли	631	31

Таблиця 3.2.1.3

Облік надходження товарів на оптове підприємство у випадку виявленої недостачі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбутковано товари, що фактично надійшли	281	63
2.	Сума ПДВ за товарами, що фактично надійшли	641	63
3.	Недостача товарів у межах норм природного убутку	281	63
4.	Нестача товарів із вини особи, яка супроводжувала вантаж	947	63
5.	Нестача з вини постачальника або транспортної організації	374	63

Облік оприбуткування невідфактурованих товарів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбутковано за актом товари, що надійшли без супровідних документів	281	63
2.	При отриманні документів постачальника а) на вартість оприбуткованих товарів (операція 1) б) на купівельну вартість товарів, зазначену в документах постачальника в) на суму ПДВ	281 281 641	63 63 63

Залежно від того, чи оптове підприємство вводить транспортно-заготівельні витрати до собівартості товарів, чи відображає такі витрати окремо, їх обліковують відповідно на субрахунках 281 “Товари на складі” або 289 “Транспортно-заготівельні витрати”.

Придбані (отримані) товари зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю. При цьому згідно з П(С)БО 9 первісною вартістю товарів, придбаних за плату, є собівартість запасів, що складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачують постачальникові (продавцеві) згідно з договором;
- сум, що сплачують за інформаційні та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовують підприємству (до таких податків належить, зокрема, ПДВ, що сплачують при ввезенні товарів на митну територію України за товари, використовувані у виробництві продукції, яка не є об'єктом обкладання ПДВ або звільнена від ПДВ, акцизний збір та ін.);
- витрати на заготівлю, навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їхнього використання, у т. ч. витрати на страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання зі запланованою метою. До таких витрат належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання та підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

Не вводять до первісної вартості запасів, а відносять до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормативні витрати і нестачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрат на збут;
- загальногосподарські й інші подібні витрати, безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх у стан, в якому вони придатні для використання зі запланованою метою.

Формування первісної вартості товарів, придбаних за плату, в поточному обліку ускладнюється тим, що повну інформацію про всі елементи первісної вартості підприємство може отримати лише після відображення в обліку всіх господарських операцій за звітний період. Водночас продавати товари можна щодня.

Обліковими цінами товарів для відображення їх руху в поточному обліку товарів на оптових підприємствах можуть бути:

- первісна вартість (що на практиці реалізувати складно);
- ціни придбання (без урахування інших елементів первісної вартості).

Якщо оптове підприємство протягом місяця обліковує елементи первісної вартості, які не можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний вид товару відкривають субрахунок “Транспортно-заготівельні витрати” (289).

Для формування остаточної первісної вартості товарів після закінчення звітнього місяця розподіляють суму транспортно-заготівельних витрат, що припадають на реалізовані та нереалізовані товари. Такий розподіл здійснюють за середнім відсотком транспортно-заготівельних витрат (% ТЗВ), що розраховують за формулою:

$$\% \text{ ТЗВ} = \frac{\text{З}_{\text{тзв}} + \text{Н}_{\text{тзв}}}{\text{З}_{\text{т}} + \text{Н}_{\text{т}}} * 100\%, \text{ де}$$

З тзв – залишок ТЗВ на початок місяця

Н тзв – сума ТЗВ за товарами, що надійшли за місяць

З т – залишок товарів за цінами придбання на початок звітнього місяця

Н т – надходження товарів за цінами придбання за місяць.

Приклад.

На балансі оптового підприємства було зазначено:

товар А: 2000 одиниць за ціною 100 грн. за одиницю

товар Б: 1000 одиниць за ціною 50 грн. за одиницю.

Сальдо за субрахунком “Транспортно-заготівельні витрати” на початок місяця становило 25000 грн.

Протягом місяця підприємство отримало:

товару А: 4500 одиниць за ціною 110 грн. за одиницю

товару Б: 1500 одиниць за ціною 60 грн. за одиницю.

Транспортні послуги сторонніх організацій становлять 60000 грн.

Реалізовано товарів за місяць:

товару А : 2500 одиниць

товару Б: 1500 одиниць.

На підприємстві оцінка відпуску товарів проводиться за методом ФІФО (табл. 3.2.1.5).

Таблиця 3.2.1.5

Розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат

№ з/п	Зміст показника	Вартість товарів за цінами придбання, грн.	ТЗВ, грн.
1	2	3	4
1.	Залишок на початок місяця	250000 (2000 · 100 + 1000 · 50)	25000
2.	Надійшло за місяць	585000 (4500 · 110 + 1500 · 60)	60000
	Разом	815000	85000
3.	Середній відсоток ТЗВ $\frac{85000}{815000} \cdot 100 =$		10,4
4.	Вибуло за місяць	385000 (2500 · 100 + 500 · 110 + 1000 · 50 + 500 · 60)	40040 $\frac{385}{100} \cdot 10,4$
5.	Залишок на кінець місяця	430000	44960

Якщо оптове підприємство поточний облік товарів здійснює за первісною вартістю, транспортно-заготівельні витрати обліковують на субрахунку 281 “Товари на складі” разом із іншими елементами первісної вартості.

3.2.2. Облік реалізації товарів

Розрізняють дві форми оптової реалізації: реалізація товарів зі складів оптових підприємств (складський оборот) і реалізація товарів транзитом. При першій формі товари реалізують зі складів торговельних підприємств покупцям. При транзитній реалізації товари не ввозять на оптові підприємства, а відвантажують покупцям зі складів підприємств–виробників, минаючи оптові підприємства.

При складських товарних операціях оптове підприємство укладає договір закупівлі з підприємствами–виробниками (постачальниками), ввозить товар на свій склад і здійснює з постачальниками всі розрахунки щодо оплати придбаних товарів. Разом з тим, оптове підприємство укладає договори на поставку товарів зі роздрібними торговельними підприємствами, відвантажує або відпускає (якщо покупець місцевий) їм товари і веде з ними

всі розрахунки. Реалізацію товарів із складів можна відобразити за такою схемою (рис. 3.2.2.1).

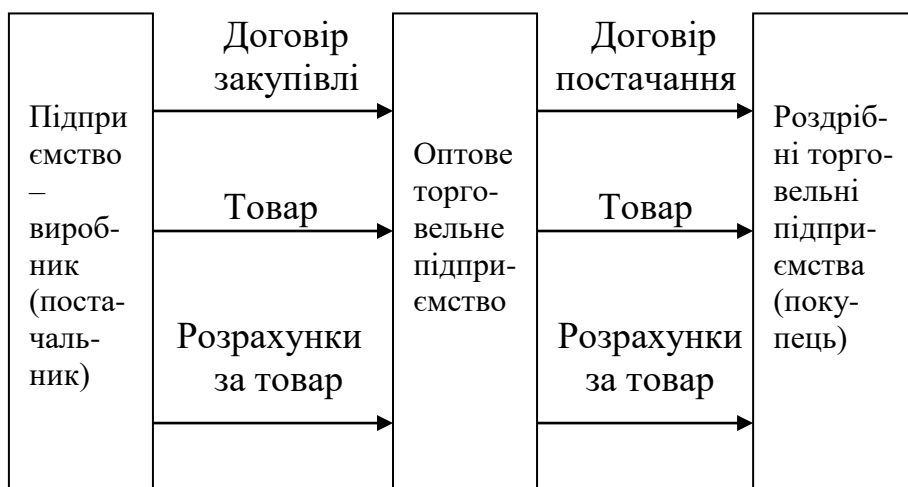


Рис. 3.2.2.1. Складська реалізація товарів

Товари з оптових торговельних складів відпускають безпосередньо представникові, відправляють залізницею або централізовано доставляють транспортом оптового підприємства.

Документальне оформлення реалізації товарів починають із відбирання товарів для відвантаження або відпуску покупцеві на підставі розпорядження, в якому зазначають назву та кількість товарів, що належать до відпуску. Найчастіше розпорядження оформляють випискою рахунка-фактури. Працівник складу в рахунку-фактурі проставляє кількість та ціну фактично відпущеного товару. Представник покупця пред'являє доручення і підтверджує приймання товару підписом у рахунку-фактурі. При відправленні товарів залізницею на складі товари відбирають відповідно до спеціального розпорядження. Відібрані товари передають для упакування і відправки. Важливе значення має правильне оформлення відбирання, упакування та відправлення товарів, оскільки відбирання і наступне кінцеве приймання товарів покупцем буде здійснене без представника постачальника. При упакуванні товарів у тару на кожну тарну одиницю складають пакувальний ярлик.

При відправленні товарів без тари в контейнерах складають специфікацію, в якій зазначають назву товару, його кількість, ціну і вартість. Після цього матеріально відповідальна особа записує фактично відпущений товар у рахунок-фактуру.

Для доставки товару на залізницю особі, яка супроводжує вантаж (експедиторіві), виписують доручення і товарно-транспортну накладну.

Залізниця видає квитанцію про приймання вантажу, яку разом із рахунком-фактурою, специфікаціями, пакувальними ярликами відправляють покупцеві.

При самостійній доставці товарів покупцям оптовим підприємством виписують товарно-транспортну накладну. Вона є комбінованим документом, що служить підставою для відображення операцій із

відвантаження товарів оптовим підприємством, оприбуткування товарів покупцем і розрахунків із транспортною організацією за транспортні послуги.

Якщо покупець зареєстрований як платник ПДВ, йому виписують податкову накладну, що надає покупцеві право на введення до податкового кредиту витрат із сплати ПДВ при придбанні товарів.

Дохід від реалізації визначають у момент відвантаження товарів покупцям, передачі їм права власності на ці товари незалежно від часу надходження платежів.

Датою виникнення податкових зобов'язань із ПДВ з продажу товарів вважають дату, що припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця на банківський рахунок платника ПДВ як оплата товарів, що підлягає продажу, а у разі продажу товарів за готівку – дата їх оприбуткування в касі платника податку;
- або дата відвантаження товарів.

Дохід від реалізації товарів визначають, коли є такі умови:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар;
- підприємство надалі не здійснює управління і контроль за реалізованими товарами;
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а затрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Суму передоплати, отриманої від покупців, доходом не визнають, оскільки покупцеві ще не передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товари. Одержану суму передоплати відображають як кредиторську заборгованість (табл. 3.2.2.1).

Розрізняють такі оптові транзитні операції:

- транзитні операції з участю у розрахунках оптового підприємства;
- транзитні операції без участі оптового підприємства в розрахунках.

Облік складського обороту

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	а) Перша подія – відвантаження товарів		
	Відвантажені товари покупцям		
	товари за договірними цінами	36	702
	(в т.ч. ПДВ)	702	641
	2. Відображена фактична собівартість		
	(покупна) реалізованих товарів	902	281
	3. Списана на собівартість реалізації сума		
	ТЗВ, що відносять до реалізованих товарів	902	289
4. Отримана від покупців виручка за			
відвантажені товари	31	36	
5. Відображено витрати, пов'язані			
з реалізацією товарів (реклама,			
транспортування, страхування тощо)	93	685	
6. Списано на фінансові результати суму			
чистого доходу	702	902	
7. Списана на фінансовий результат			
собівартість реалізованих товарів	791	902	
8. Списана на фінансовий результат сума			
витрат на збут	791	93	
9.	б) Перша подія – передоплата товарів		
	Одержано від покупця передоплату		
	за товари	31	681
	(в т. ч. ПДВ)	643	641
	10. Відвантажено покупцеві товари		
за договірними цінами	36	702	
(в т. ч. ПДВ)	702	643	
11. Зарахування одержаного авансу в оплату			
рахунку за відвантажені товари	681	36	

У першому випадку оптове торговельне підприємство укладає договір із підприємствами-виробниками і провадить усі розрахунки за закуплені товари. Разом з тим воно укладає договір із роздрібними підприємствами і здійснює з ними всі розрахунки, пов'язані з продажем товарів. Тобто оптове підприємство є не тільки організатором обороту, а й бере участь у розрахунках за реалізовані товари як із постачальниками, так і з покупцями. Товари на склад оптового підприємства не надходять, а підприємства-виробники відвантажують їх безпосередньо роздрібним підприємствам (рис. 3.2.2.2).

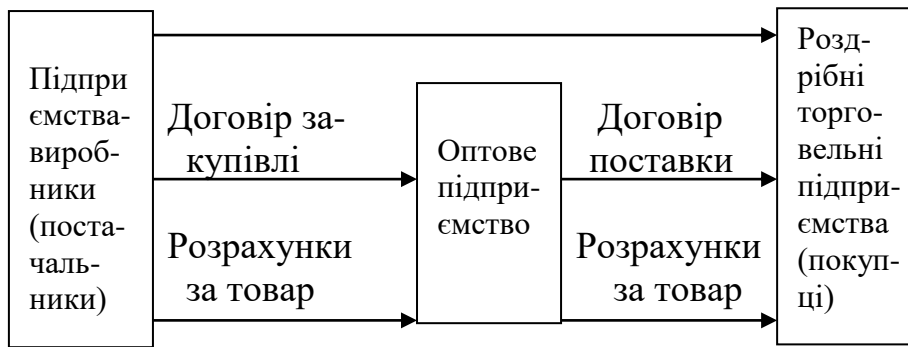


Рис. 3.2.2.2. Транзитний оборот з участю оптового підприємства в розрахунках

У другому випадку роль оптового підприємства обмежена тільки укладанням договорів, оскільки не лише товари надходять безпосередньо з підприємств-виробників до роздрібних підприємств, а й між ними здійснюють розрахунки за товари. Оптові підприємства виступають тільки в ролі організатора товарообороту (рис. 3.2.2.3).

При транзитних операціях за участю оптового підприємства в розрахунках оптове підприємство на основі договору, укладеного з постачальником і покупцем, виписує наряд постачальникові на відвантаження товарів покупцеві, де й зазначає перелік товарів, що підлягають відвантаженню, назву й адресу покупця, на яку станцію слід відправити товари та інші реквізити. Копію наряду спрямовують покупцеві. Постачальник на відвантаженні транзитом покупцеві товари виписує рахунок-фактуру та інші супровідні документи, один комплект яких надсилає покупцеві, а інший – оптовому підприємству з дорученням провести розрахунки. Перший комплект документів служить підставою для розрахунків роздрібного підприємства з оптовим, а другий – для розрахунків підприємства-виробника (постачальника) й оптового підприємства.

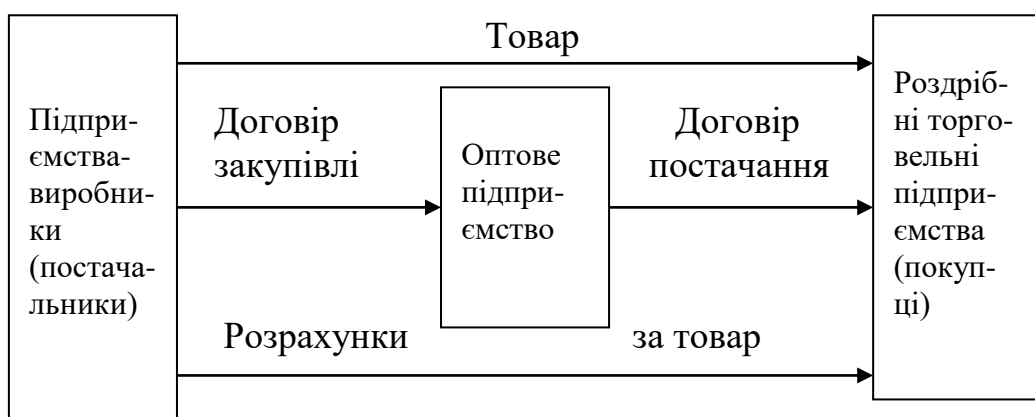


Рис. 3.2.2.3. Транзитний товарооборот без участі оптового підприємства в розрахунках

За організацією транзитного обороту і проведення розрахунків оптове підприємство нараховує оптово-збутову націнку за передбаченим договором

відсотком до відпускнуої вартості товарів постачальника.

На рахунках бухгалтерського обліку транзитний товарооборот із участю оптового підприємства відображають аналогічно реалізації зі складів із тією різницею, що придбання та відвантаження товарів покупцю відображають одночасно, минаючи рахунок 281 “Товари на складі”. При отриманні документів постачальника оптове підприємство робить бухгалтерський запис:

Дт 902 “Собівартість реалізованих товарів”

Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

Продажну вартість товарів, відвантажених покупцеві, оформляють записом:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

На суму податкового зобов’язання (за встановленою ставкою до суми оптово-збутової націнки) роблять бухгалтерський запис:

Дт 702 “Дохід від реалізації товарів”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

Надходження оплати від покупця за відвантажені товари оформляють записом:

Дт 31 “Рахунки в банках”

Кт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

Перерахування суми, належної постачальникові, відображають за дебетом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” та кредитом рахунку 31 “Рахунки в банках”.

При транзитному товарообороті без участі оптового підприємства в розрахунках воно виступає як посередник–організатор обороту. За організацією транзитного обороту оптове підприємство отримує винагороду (з покупця і постачальника).

На суму належної винагороди оптове підприємство пред’являє рахунки покупцеві:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”

і постачальникові:

Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”

або 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

Суму податкового зобов’язання відображають за дебетом рахунку 702 “Дохід від реалізації товарів” і кредитом рахунку 641 “Розрахунки за податками”.

При надходженні сум винагороди роблять бухгалтерський запис:

Дт 31 “Рахунки в банках”

Кт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”

або 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

3.3. Облік товарних операцій у роздрібній торгівлі

3.3.1. Облік надходження товарів

Товари в підприємства роздрібною торгівлі отримують від постачальників, у результаті закупівлі у населення та ін. Товари можуть надходити як від місцевих, так і від іногородніх постачальників. Підставою для оприбуткування товарів є первинні документи. При надходженні від постачальників товари оприбутковують на основі супроводжувальних документів, що виписав постачальник. Ними є накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, митні декларації. У випадку надходження товарів залізницею до рахунка постачальника додають квитанцію про прийняття вантажу до перевезення.

Якщо товари надходять на підприємство роздрібною торгівлі в результаті закупівлі у населення за готівковий розрахунок, їх оприбутковують на підставі закупівельного акта. При закупівлі товарів у приватного підприємця їх оприбутковують на підставі накладної, що виписав підприємець.

Оприбуткування товарів здійснюють у день надходження за їх фактичною наявністю. Отриманий і оприбуткований належним чином товар передають до відділів торговельного підприємства для реалізації.

Для контролю за збереженням і рухом товарів матеріально відповідальні особи складають товарні звіти. У товарному звіті вказують залишок та рух товарів і тари. Товарні запаси відображають у товарному звіті підприємств роздрібною торгівлі в продажних (роздрібних) цінах. Періодичність складання товарних звітів залежить від обсягу товарних операцій і обумовлюють у наказі про облікову політику підприємства. Товарні звіти складають у двох примірниках, один із яких з доданими до нього первинними документами передають до бухгалтерії, а інший примірник із розпискою про приймання звіту залишають у матеріально відповідальній особі. Товарні звіти, з доданими до них документами, є підставою для відображення операцій із надходження і вибуття товарів у бухгалтерському обліку.

До підприємств роздрібною торгівлі, що торгують необлікованими товарами, застосовують фінансові санкції в розмірі подвійної вартості необлікованих товарів за цінами продажу, але не менше 10 неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Облік господарських операцій з наявності та руху товарів регулюється П(С)БО 9 “Запаси”.

Згідно з П(С)БО товари, які придбані та утримують із метою подальшого продажу, належать до запасів підприємства. На баланс роздрібного торговельного підприємства придбані товари зараховують за первісною вартістю.

Первісною вартістю придбаних за плату товарів є їх собівартість, що складається з фактичних витрат на їх придбання: сум, що сплачують постачальникові, сум ввізного мита, непрямих податків у зв'язку з

придбанням товарів, що не відшкодовуються підприємству, транспортно-заготівельних витрат та інших витрат.

У податковому обліку при придбанні товарів у роздрібного торговельного підприємства виникають валові витрати. Датою збільшення валових витрат вважають дату будь-якої з подій, що сталася раніше:

- або дату перерахування грошових коштів на оплату вартості товарів постачальникові
- або дату оприбуткування товарів, отриманих від постачальників.

Підприємство роздрібної торгівлі – платник ПДВ за наявності податкової накладної має право на податковий кредит у розмірі сум ПДВ, що закладені у вартість придбаних товарів.

Характерною особливістю підприємств роздрібної торгівлі є те, що вони обліковують товари, як правило, у цінах продажу, тобто в цінах, за якими товари будуть реалізовані покупцям. Це при оприбуткуванні товару зумовлює необхідність нарахування та відображення в обліку суми торговельної націнки на товари.

Оскільки підприємства роздрібної торгівлі обліковують товари у цінах продажу, то вони мають містити в собі суму ПДВ, що нараховують при продажу. У зв'язку з цим суму ПДВ, сплаченого при придбанні товару, підприємство роздрібної торгівлі має враховувати при формуванні торговельної націнки і продажної вартості (рис. 3.3.1.1).



Рис. 3.3.1.1. Порядок формування продажної вартості товарів

Порядок відображення в обліку операцій із надходження товарів на підприємство роздрібної торгівлі відображено у таблиці 3.3.1.1.

Таблиця 3.3.1.1

Облік надходження товарів на підприємствах роздрібною торгівлі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	а) Перша подія – отримання товару		
	Отримано товар від постачальника:	282	63
	- купівельна вартість	641	63
	- сума ПДВ		
2.	Нарахована торговельна націнка на товар, що надійшов	282	285
3.	Прийнято до оплати рахунок транспортної організації за транспортування товару (в т. ч. ПДВ)	289	685
		641	685
4.	Оплачено рахунок постачальника за товари, що надійшли	63	31
5.	Оплачено рахунок транспортної організації за транспортування товарів	685	31
6.	Б) Перша подія – попередня оплата		
	Здійснено передоплату постачальникові за товар	371	31
	Відображено податковий кредит щодо ПДВ	641	644
7.	Здійснена передоплата транспортній організації	371	31
		641	644
	Відображено податковий кредит щодо ПДВ		
8.	Надійшли товари від постачальника:		
	- купівельна вартість	282	63
	- сума ПДВ	644	63
9.	Нарахована торговельна націнка на товари, що надійшли	282	285
10.	Відображено транспортні витрати:		
	- сума витрат	289	685
	- ПДВ	644	685
11.	Зараховано попередню оплату в оплату рахунка:		
	- постачальника	63	371
	- транспортної організації	685	371

3.3.2. Облік реалізації товарів

Діяльність роздрібного торговельного підприємства полягає в доведенні товарів безпосередньо до споживачів через продаж покупцям за готівку, за розрахунковими чеками установ банку, за платіжними карточками тощо.

Кількість товарів, реалізованих покупцям, визначають на підставі показників РРО.

Сума виручки від продажу товарів є показником обсягу роздрібного товарообороту. Підставою для відображення в обліку операцій із реалізації товарів є звіт касира і товарний звіт матеріально відповідальної особи (з доданими документами).

Виручку від реалізації товарів роздрібним торговельним підприємством за продажними цінами на підставі звітів касира відображають як дохід:

Дт 30 “Каса”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

На суму податкового зобов’язання роблять запис:

Дт 702 “Дохід від реалізації товарів”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

У випадку оплати товарів розрахунковими чеками дебетують рахунок 331 “Грошові документи в національній валюті” і кредитують рахунок 702 “Дохід від реалізації товарів”.

Оплату розрахункових чеків відображають за дебетом рахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті” і кредитом рахунку 331 “Грошові документи в національній валюті” (на основі виписки банку з поточного рахунку).

Вартість реалізованих товарів за продажними цінами на підставі звітів матеріально відповідальних осіб списують записом:

Дт 902 “Собівартість реалізованих товарів”

Кт 282 “Товари в торгівлі”.

Для визначення фактичної собівартості реалізованих товарів підприємства роздрібної торгівлі визначають суму торговельної націнки, яка припадає на реалізовані товари, що відображають бухгалтерським записом:

Дт 902 “Собівартість реалізованих товарів”

Кт 285 “Торгова націнка” методом “червоного сторно”.

Підприємства роздрібної торгівлі можуть продавати товари населенню у кредит. Дохід при цьому визначають за фактом відпускання товару згідно з договором продажу в кредит.

На суму першого внеску покупця роблять бухгалтерський запис:

Дт 301 “Каса в національній валюті”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

На суму кредиту, наданого покупцеві:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

На суму податкового зобов'язання:
Дт 702 “Дохід від реалізації товарів”
Кт 641 “Розрахунки за податками”.

Списання вартості реалізованих у кредит товарів із матеріально відповідальної особи відображають бухгалтерським записом:

Дт 902 “Собівартість реалізованих товарів”
Кт 282 “товари в торгівлі”.

Торговельну націнку, що належить до реалізованих у кредит товарів, списують методом “червоного сторно” за дебетом рахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” і кредитом рахунку 285 “Торгова націнка”.

Надходження чергових платежів за товар, реалізований у кредит:
Дт 301 “Каса в національній валюті”

311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

У випадку повернення товару або обміну його на аналогічний, бухгалтерські записи наступні (таблиця 3.3.2.1):

Таблиця 3.3.2.1

Облік операцій з повернення товару

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбутковано повернений товар	282	685
2.	Здійснено обмін товару на аналогічний	685	282
3.	Виплачені кошти за повернений товар	704	301
4.	На суму ПДВ	641	704
5.	Зменшення собівартості реалізованих товарів на вартість повернених товарів	902	685
6.	Відновлено раніше списану торговельну націнку	685	285
7.	Списано на фінансовий результат вирахування з доходу	791	704

3.3.3. Облік торговельної націнки

Торговельна націнка – це різниця між продажною ціною і купівельною вартістю товарів. Суму торговельної націнки встановлюють для покриття витрат торговельного підприємства і забезпечення йому прибутку. Оскільки підприємства роздрібно торгівлі обліковують товари за цінами продажу, то їх реалізаційна вартість має містити суму ПДВ, що нараховують при продажу. У зв'язку з цим суму податку на додану вартість, сплаченого при придбанні товару, слід враховувати при формуванні торговельної націнки. Крім того, щоби визначити фінансовий результат від реалізації товарів, необхідно визначити і списати суму торговельної націнки, що відносять до

реалізованих товарів. Від точності розрахунку торговельної націнки значною мірою залежить і правильність визначення собівартості реалізованих товарів.

Оцінка товарів за цінами продажу ґрунтована на застосуванні середнього відсотка торговельних націнок. Відповідно до П(С)БО 9 „Запаси” цей метод застосовують торговельні підприємства, які мають значну і змінювану номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів згідно з цим методом визначають як різницю між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Суму торговельної націнки на реалізовані товари визначають за середнім відсотком. Для розрахунку останнього здійснюють наступні процедури:

- 1) знаходять суму торговельної націнки на початок місяця і націнки за звітний місяць (сальдо рахунка 285 “Торговельна націнка” плюс кредитовий оборот цього рахунка);
- 2) віднімають суму торговельної націнки на інші списання товарів (дебетовий оборот рахунку 285 “Торговельна націнка”);
- 3) знаходять суму залишку товарів за продажними цінами на початок місяця і товарів, що надійшли за місяць (сальдо рахунку 282 “Товари в торгівлі” і дебетовий оборот рахунку 282 “Товари в торгівлі”);
- 4) суму торговельної націнки ділять на суму товарів за продажними цінами і множать на 100 відсотків;
- 5) шляхом множення вартості реалізованих за місяць товарів за продажними цінами на середній відсоток торговельної націнки та діленням на 100 знаходять суму торговельної націнки, що відносять до реалізованих товарів.

$$\begin{array}{l}
 \text{Середній} \\
 \% \text{ торго-} \\
 \text{вельних} \\
 \text{націнок}
 \end{array}
 = \frac{
 \begin{array}{l}
 \text{Залишок торго-} \\
 \text{вельних націнок} \\
 \text{на початок міся-} \\
 \text{ця (с-до рах. 285)}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Сума торговельних} \\
 \text{націнок на товари, що} \\
 \text{надійшли за місяць} \\
 \text{(Кт рах. 285)}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Торгов. нац.} \\
 \text{на інші спи-} \\
 \text{сання товарів} \\
 \text{(Дт рах. 285)}
 \end{array}
 }{
 \begin{array}{l}
 \text{Продажна вартість} \\
 \text{товарів на початок} \\
 \text{місяця (с-до рах. 282)}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{l}
 \text{Продажна вартість} \\
 \text{товарів, що надійшли} \\
 \text{(Дт рах. 282)}
 \end{array}
 }
 * 100\%$$

$$\text{Сума реалізованих торговельних націнок} = \frac{\text{Продажна вартість реалізованих товарів (Кт рах. 702)}}{100} * \text{Середній відсоток торговельних націнок}$$

Приклад.

Залишки за рахунками роздрібного торговельного підприємства на 1 січня 200_ р.

№ з/п	Шифр (назва субрахунку)	Дт	Кт
1.	282 „Товари в торгівлі”	100000	-
2.	285 „Торгова націнка”	-	40000

Господарські операції за січень 2000_ р.

№ з/п	Зміст господарської операції	Сума, грн..
1.	Прийнято до оплати рахунок оптової бази за товар, що надійшов до магазину за договірними цінами (в т.ч. ПДВ)	300000
2.	Торгова націнка на товар, що надійшов, становить	150000
3.	Надійшла до каси виручка за товари, що реалізовані	360000

1. Визначаємо середній відсоток торговельної націнки:

$$\text{Середній відсоток торговельної націнки} = \frac{40000 + 150000}{100000 + 450000} * 100\% = 34,55$$

2. Визначаємо суму торговельної націнки на реалізовані товари:

$$\text{Сума торговельної націнки на реалізовані товари} = \frac{360000 * 34,55}{100} = 124380$$

Для обліку торговельної націнки Планом рахунків передбачено субрахунок 285 „Торговельна націнка”. За характером цей рахунок пасивний. За кредитом рахунку відображають нарахування націнки (збільшення), а за

дебетом – списання торговельної націнки на інші вибуття товарів (нестачі).
Порядок обліку торговельної націнки відображено у табл. 3.3.3.1.

Таблиця 3.3.3.1

Облік торговельної націнки

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Надійшли товари від постачальника за купівельною вартістю Сума ПДВ	282 642	63 63
2.	Нарахована торговельна націнка на товари, що надійшли	282	285
3.	Надійшла до каси виручка за реалізовані товари	30	702
4.	Нараховане податкове зобов'язання	702	641
5.	Відображена вартість реалізованих товарів	902	282
6.	Списано торговельну націнку на реалізовані товари	902	285

3.3.4. Облік витрат торговельних підприємств

У П(С)БО не передбачено особливостей обліку окремих видів діяльності. Тому вимоги національних положень (стандартів) поширюється на всіх юридичних осіб, створених згідно зі Законодавством України, незалежно від їх організаційно-правових і форм власності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати фінансову звітність відповідно до законодавства.

Для підприємств торгівлі перехід на П(С)БО спричинив ряд змін, що стосуються, зокрема, порядку обліку витрат.

До введення в дію П(С)БО особливості формування витрат у торговельній діяльності було визначене у Типовому положенні про склад витрат обігу і порядок їх планування і розподілу в торговельній діяльності, затвердженими постановою КМУ від 18.03.96 р.

22 травня 2002 р. наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України затверджені Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, які є рекомендаційними.

До витрат торговельної діяльності належать витрати підприємств, що здійснюють таку діяльність, які виникають у процесі руху товарів.

Поточні витрати підприємства торгівлі – це грошове відбиття витрат живої й уречевленої праці на здійснення поточної торговельної діяльності

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

Поточні витрати підприємств торгівлі групують за видами діяльності:

- витрати операційної діяльності;
- витрати фінансової діяльності;
- витрати інвестиційної діяльності;
- інші витрати звичайної діяльності;
- надзвичайні витрати.

Витрати операційної діяльності поділяють на:

- витрати, які вводять до собівартості ралі званих товарів;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати (рис. 3.3.4.1).

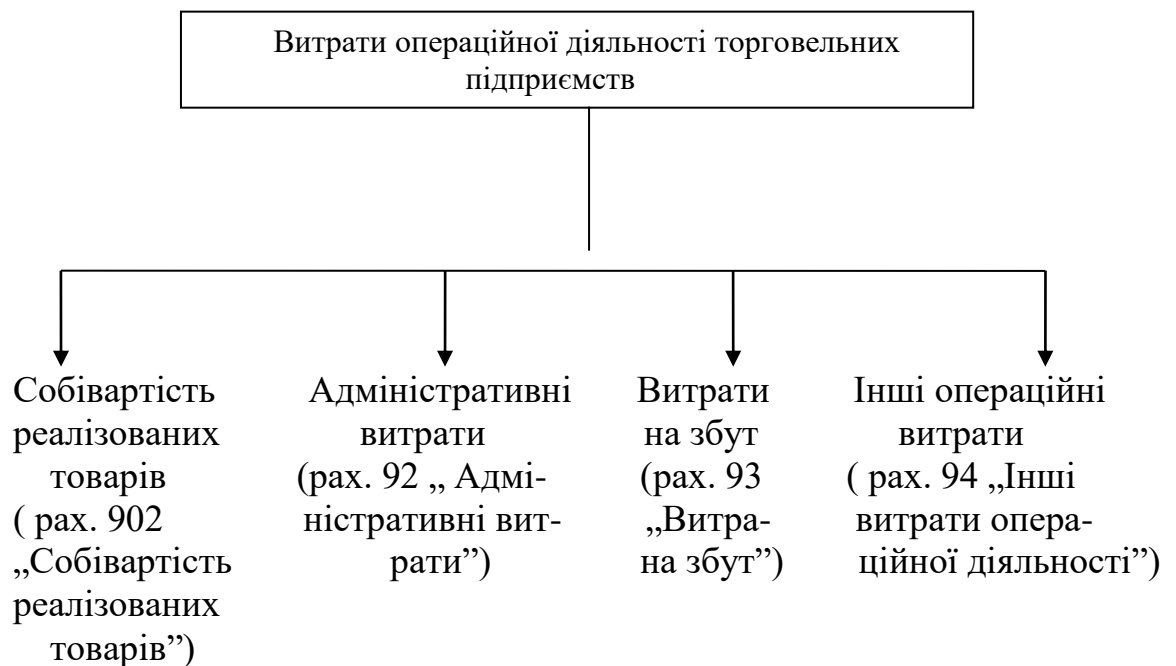


Рис. 3.3.4.1. Витрати операційної діяльності торговельних підприємств

Витрати операційної діяльності за економічним змістом групують за економічними елементами і статтями витрат.

Є й інші класифікаційні ознаки групування витрат торговельних підприємств.

Розрізняють ще поняття „витрати обігу”. Витрати обігу – це подані в грошовій формі витрати підприємства на процес реалізації товарів, які за суттю становлять собівартість послуг із доведення товарів від виробника до споживача та пов’язаних зі зміною форм вартості.

До витрат обігу вводять операційні витрати, транспортно-заготівельні витрати, що припадають на реалізовані товари, та відсотки за кредит, що відносять до витрат фінансової діяльності (рис. 3.3.4.2).

Для обліку операційних витрат торговельні підприємства використовують такі рахунки класу 9 „Витрати діяльності”:

- 90 „Собівартість реалізації” (субрахунок 902 „Собівартість реалізованих товарів”);
- 92 „Адміністративні витрати”;
- 93 „Витрати на збут”;
- 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

Згідно з Інструкцією з використання Плану рахунків, рахунок 91 „Загальновиробничі витрати” підприємств торгівлі не використовують.

Зазначені витрати операційної діяльності списують на фінансові результати:

Дт 791 „Результати операційної діяльності”

Кт 90 „Собівартість реалізації”

Кт 92 „Адміністративні витрати”

Кт 93 „Витрати на збут”

Кт 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

Аналітичний облік витрат звітного періоду здійснюють за статтями витрат.

Синтетичний облік зазначених витрат ведуть на відповідних рахунках, за дебетом яких нагромаджують витрати, а за кредитом списують на фінансовий результат (табл. 3.3.4.1, 3.3.4.2, 3.3.4.3).

Таблиця 3.3.4.1

Облік адміністративних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нарахована амортизація необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13
2.	Нарахована заробітна плата адміністративно-управлінському персоналові	92	66
3.	Поведені нарахування на заробітну плату згідно з тарифами	92	65
4.	Відображено витрати на відрядження управлінського персоналу	92	372
5.	Прийнято рахунки сторонніх організацій за комунальні послуги, послуги зв'язку, юридичні, консультаційні та інші послуги	92	685

Продовження табл. 3.3.4.1

6.	Нараховані обов'язкові податки, збори та платежі (комунальний податок, податок із власників транспортних засобів та ін.)	92	641
7.	Списані в кінці звітної періоду адміністративні витрати	791	92

Таблиця 3.3.4.2

Облік інших витрат операційної діяльності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1.	Відображено витрати від знецінення товарів	946	28
2.	Відображена сума нестачі та втрат від псування товарів	947	28
3.	Відображена сума санкцій за порушення договірних зобов'язань	948	63
4.	Відображено собівартість реалізованої іноземної валюти	942	312
5.	Списані інші витрати операційної діяльності	791	94

Таблиця 3.3.4.3

Облік витрат на збут

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом товарів (продавцям, торговим агентам тощо)	93	66
2.	Проведені нарахування на заробітну плату згідно з тарифами	93	65
3.	Відображено вартість тари, пакувальних матеріалів	93	20
4.	Нарахована амортизація по необоротних активах, що використовують у збутовій діяльності (торгове обладнання тощо)	93	13
5.	Списані витрати на службові відрядження працівників, зайнятих збутом товарів	93	372
6.	Прийнято рахунок рекламного агентства за надані послуги	93	685
7.	Прийнято рахунок сторонніх організацій за послуги, пов'язані зі збутом товарів	93	685
8.	Списані витрати на збут	791	93

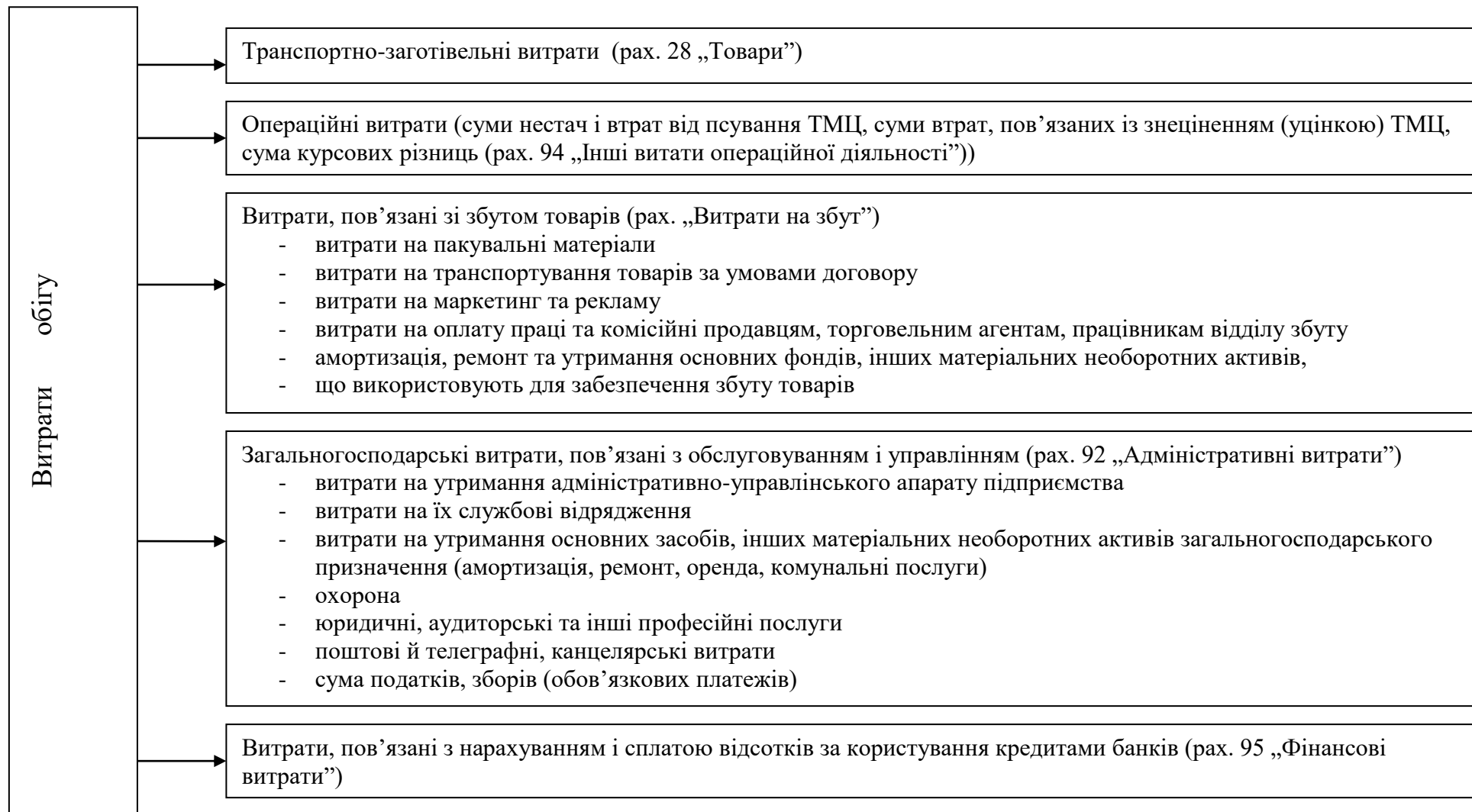


Рис. 3.3.4.2. Склад витрат обігу.

Тести

- Витрати, пов'язані з придбанням довгострокових біологічних активів відображаються на рахунку:
 - 23 "Виробництво";
 - 16 "Довгострокові біологічні активи";
 - 15 "Капітальні інвестиції".
- При переведенні молодняка тварин в основне стадо роблять такий бухгалтерський запис:
 - Дт 155 Кт 21
Дт 16 Кт 155;
 - Дт 16 Кт 21;
 - Дт 15 Кт 23
Дт 155 Кт 16.
- Довгострокові біологічні активи оприбутковуються за:
 - справедливою вартістю;
 - первісною вартістю;
 - переоціненою вартістю.
- До основних засобів в сільському господарстві не відносять:
 - багаторічні насадження;
 - будівлі та споруди;
 - тварини на вирощуванні та відгодівлі;
 - довгострокові біологічні активи.
- Оприбуткування приросту живої маси відображається за:
 - Дт 27 Кт 23;
 - Дт 21 Кт 27;
 - Дт 21 Кт 23.
- До незрілих довгострокових біологічних активів відносять:
 - рибу;
 - сім'ї бджіл;
 - тварини на відгодівлі;
 - багаторічні насадження, що не досягли пори плодоношення.
- До основних засобів в сільському господарстві відносять:
 - багаторічні насадження;
 - тварини;
 - витрати на поліпшення земель;
 - всі відповіді вірні.

8. Втрата корисності довгострокових біологічних активів відображається за:

- а) Дт 23 Кт 134; в) Дт 975 Кт 134;
б) Дт 134 Кт 746; г) Дт 134 Кт 975.

9. Витрати, пов'язані з утриманням і вирощуванням тварин обліковуються на рахунку:

- а) 21 "Поточні біологічні активи";
б) 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва";
в) 23 "Виробництво";
г) 15 "Довгострокові біологічні активи".

10. Введення об'єкта в склад довгострокових біологічних активів відображається за:

- а) Дт 155 Кт 21; в) Дт 16 Кт 155;
б) Дт 155 Кт 63; г) Дт 16 Кт 21.

11. Сільськогосподарська продукція і матеріали сільськогосподарського призначення, придбані зі сторони, обліковуються на рахунку:

- а) 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів";
б) 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва";
в) 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення";
г) 16 "Довгострокові біологічні активи".

12. Фактична собівартість одного кормо-дня визначається:

- а) множенням кількості виконаних нормо-змін по кожному трактору на його змінний еталонний виробіток;
б) шляхом ділення суми витрат на утримання стада на кількість кормо-днів;
в) шляхом ділення загальної суми витрат (без витрат на побічну продукцію) на утримання основного стада на кількість кормо-днів;
г) шляхом ділення загальної суми витрат на утримання основного стада (без витрат на побічну продукцію і приплід) на кількість робочих днів.

13. Нарахування амортизації на необоротні активи, які належать до соціальної сфери, і ті, що не підлягають паюванню, відображають за:

- а) Дт 231 Кт 13; в) Дт 949 Кт 13;
б) Дт 92 Кт 13; г) Дт 232 Кт 13; д) Дт 915 Кт 13.

14. Безоплатно одержані поточні біологічні активи відображаються такою кореспонденцією рахунків:

- а) Дт 21 Кт 424; в) Дт 21 Кт 719;
б) Дт 21 Кт 718; г) Дт 21 Кт 79.

24. При безоплатному надходженні довгострокових біологічних активів первісною вартістю є:
- а) їх ліквідаційна вартість;
 - б) їх справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану придатного до використання;
 - в) є справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу.
25. Використання посадкового матеріалу власного виробництва для закладання багаторічних насаджень відображається за:
- а) Дт 165 Кт 27;
 - б) Дт 165 Кт 208;
 - в) Дт 155 Кт 208;
 - г) Дт 155 Кт 27.
26. Побічною продукцією у рослинництві є:
- а) насіння соняшника;
 - б) солома;
 - в) саджанці;
 - г) насіння льону.
27. Оприбуткування саджанців відображається за:
- а) Дт 27 Кт 23;
 - б) Дт 208 Кт 23;
 - в) Дт 15 Кт 27;
 - г) Дт 21 Кт 23.
28. В сільському господарстві загальновиробничі витрати поділяють на:
- а) прямі і непрямі;
 - б) постійні і змінні;
 - в) розподілені і нерозподілені;
 - г) не поділяють.
29. Коли калькулюється собівартість послуг живої тягової сили:
- а) в кінці року;
 - б) щомісяця;
 - в) щоквартально;
 - г) за вибором підприємства.
30. Калькуляційною одиницею послуг живої тягової сили є:
- а) 10 т/км;
 - б) 10 ГГкал;
 - в) 1 робочий день;
 - г) 1 кормо-день.
31. Собівартість одного робочого дня визначається:
- а) шляхом ділення суми витрат на утримання живої тягової сили на кількість робочих днів;
 - б) шляхом ділення суми витрат на утримання живої тягової сили (без витрат на побічну продукцію) на кількість робочих днів;
 - в) шляхом ділення суми витрат на утримання живої тягової сили (без витрат на побічну продукцію і додаткові біологічні активи) на кількість робочих днів;
 - г) шляхом ділення суми витрат на утримання живої тягової сили (без витрат на побічну продукцію і приплід) на кількість кормо-днів.

32. До додаткових біологічних активів не відносять:

- а) мальки риб; в) зерно;
б) приплід; г) розсаду.

33. До поточних біологічних активів рослинництва відносяться:

- а) зернові, овочеві, кормові культури;
б) виноградники;
в) багаторічні насадження;
г) насіння льону та коноплі.

34. Сума перевищення справедливої вартості сільськогосподарської продукції над витратами на її вирощування відображається за:

- а) Дт 940 Кт 231;
б) Дт 231 Кт 710;

в) Дт 231 Кт 710

г) Дт 940 Кт 231

35. Сума перевищення витрат на вирощування сільськогосподарської продукції над її справедливою вартістю при первісному визнанні відображається за:

а) Дт 940 Кт 231;

в) Дт 231 Кт 710;

б) Дт 231 Кт 710;

г) Дт 940 Кт 231

36. Витрати, пов'язані з придбанням довгострокових біологічних активів обліковуються на рахунку:

- а) 15; б) 23; в) 16; г) 10

37. Оприбуткування поточного біологічного активу, раніше не врахованого обліковується записом:

а) Дт 21 Кт 719;

б) Дт 21 Кт 63;

в) Дт 21 Кт 718

38. Актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу та призначений для продажу, переробки або внутрішнього споживання – це:

а) додатковий біологічний актив;

б) сільськогосподарська продукція;

в) обидві відповіді вірні;

г) немає правильної відповіді

39. При вибутті поточних біологічних активів у зв'язку з їх реалізацією складається проводка:

а) Дт 901 Кт 21;

б) Дт 23 Кт 710; в) Дт 943 Кт 21

40. При переведенні молодняка в основне стадо складається проводка:
- а) Дт 15 Кт 21; в) Дт 21 Кт 63;
 - б) Дт 16 Кт 21; г) немає правильної відповіді
41. Що відображається записом Дт 21 Кт 232:
- а) витрачено молоко на годування телят;
 - б) приріст живої маси;
 - в) переведення дорослої худоби на відгодівлю
42. Що означає бухгалтерський запис:
Дт 903 Кт 23
- а) Списання собівартості реалізованої продукції;
 - б) Фактична собівартість зданого будівельного об'єкта;
 - в) Списання собівартості зданого об'єкта на фінансовий результат;
 - г) Оприбуткування закінченого будівництвом об'єкта.
43. Яким бухгалтерським записом відображається списання одноразових витрат з утримання та експлуатації будівельних машин і механізмів?
- а) Дт 911 Кт 69; б) Дт 23 Кт 911;
 - в) Дт 911 Кт 39; г) Дт 79 Кт 911.
44. Що означає бухгалтерський запис: Дт 36 Кт 703 ?
- а) Здано об'єкт замовнику за договірною вартістю;
 - б) Одержано рахунок субпідрядної організації за виконані монтажні роботи;
 - в) здано об'єкт замовнику за кошторисною вартістю;
 - г) Одержано дохід від реалізації продукції.
45. За якою вартістю ведуть розрахунки за зданий об'єкт замовник і підрядник ?
- а) Фактичною собівартістю; б) Кошторисною вартістю;
 - в) Справедливою вартістю; г) Договірною вартістю.
46. Які із перерахованих витрат обліковуються на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів"?
- а) Витрати із будівництва огорожі об'єкту, що будується;
 - б) Витрати на будівництво комор і контори виконроба;
 - в) Витрати з перебазування баштового крана;
 - г) Витрати з освітлення території будівельного майданчика.
47. Яким бухгалтерським записом відображається нарахування заробітної плати екскаваторнику ?
- а) Дт 23 Кт 66; б) Дт 92 Кт 66;
 - в) Дт 911 Кт 66; г) Дт 39 Кт 66.

48. Яким бухгалтерським записом відображається недостача будівельних матеріалів в межах норм природного убутку:

- а) Дт 23 Кт 20; б) Дт 91 Кт 20;
- в) Дт 375 Кт 20; г) Дт 947 Кт 20.

49. Загальновиробничі витрати по монтажних роботах розподіляються пропорційно:

- а) Сумі прямих витрат;
- б) Сумі прямих витрат плюс витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів;
- в) Сумі заробітної плати робітників-монтажників;
- г) Об'єму виконаних робіт.

50. Собівартість будівель-монтажних робіт включає:

- а) Прямі витрати і загальновиробничі;
- б) Прямі витрати, витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, загальновиробничі витрати;
- в) Прямі витрати, загальновиробничі витрати, витрати періоду, витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів;
- г) Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виконанням даного договору підряду.

51. Оплата простоїв в будівельних організаціях обліковується в складі:

- а) загальновиробничих витрат б) інших витрат операційної діяльності;
- в) прямих витрат; г) відносяться на фінансовий результат.

52. Витрати на придбання або виготовлення необоротних нетитульних споруд обліковують на рахунку:

- а) 234 „Спорудження тимчасових нетитульних споруд”;
- б) 113 „Тимчасові нетитульні споруди”;
- в) 153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”;
- г) 151 „Капітальне будівництво”.

53. Собівартість виготовлених необоротних нетитульних споруд списується бухгалтерським записом:

- а) Дт 22 Кт 234; б) Дт 113 Кт 234;
- в) Дт 113 Кт 153; г) Дт 22 Кт 151.

54. Витрати на будівництво і спорудження оборотних нетитульних споруд обліковуються на рахунку:

- а) 151 „Капітальне будівництво”;
- б) 153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”;
- в) 234 „Спорудження тимчасових нетитульних споруд”;

г) 113 „Тимчасові (нетитульні) споруди”.

55. Яким бухгалтерським записом списується знос по тимчасових нетитульних спорудах, що ліквідуються:

- а) Дт 23 Кт 131; б) Дт 91 Кт 131;
в) Дт 131 Кт 113; в) Дт 91 Кт 113.

56. Витрати на утримання незадіяних будівельних машин і механізмів, які не використовуються під час виконання будівельного контракту обліковують на рахунку:

- а) 94 „Інші витрати операційної діяльності”;
б) 911 „Витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів”;
в) 912 „Загальновиробничі витрати”;
г) 92 „Адміністративні витрати”.

57. Підприємства роздрібною торгівлі ведуть облік товарів за:

- а) Купівельними цінами; б) Цінами продажу;
в) Фактичною собівартістю; г) Справедливою вартістю.

58. Що означає бухгалтерський запис: Дт 282 Кт 285 ?

- а) Списання торговельної націнки по реалізованих товарах;
б) Нарахування торговельної націнки;
в) Оприбуткування товарів;
г) Нарахування націнки по товарах, яких не вистачає.

59. Собівартість реалізованих товарів визначається:

- а) Як різниця між вартістю реалізованих товарів за цінами продажу і торговельною націнкою, що припадає на реалізовані товари;
б) Як сума вартості товарів за цінами продажу;
в) Як сума вартості товарів за купівельними цінами;
г) Як сума вартості реалізованих товарів за купівельними цінами і торговельної націнки.

60. Яким бухгалтерським записом відображається надходження товарів від постачальника на оптове підприємство?

- а) Дт 282 Кт 63; б) Дт 281 Кт 63;
в) Дт 63 Кт 31; г) Дт 281 Кт 31.

61. При реалізації товарів транзитом без участі в розрахунках, дохід оптового підприємства включає:

- а) винагороду за організацію транзитного товарообороту;
б) винагороду за організацію транзитного товарообороту і різниці між цінами, за якими товар надходить від постачальника і цінами продажу;
в) вартість реалізованих товарів;

г) торговоу націнку на товари.

62. На суму вартості товарів, яких не вистачає з вини постачальника роблять бухгалтерський запис:

- а) Дт 947 Кт 63;
- б) Дт 282 Кт 63;
- в) Дт 274 Кт 63;
- г) Дт 63 Кт 374.

63. При транзитному товарообороті з участю в розрахунках при отриманні документів постачальника оптове підприємство робить бухгалтерський запис:

- а) Дт 902 Кт 63;
- б) Дт 281 Кт 63;
- в) Дт 36 Кт 702;
- г) Дт 63 Кт 36.

64. Сума винагороди, належної до отримання з постачальника, за організацію транзитної реалізації оптовим підприємством, відображається:

- а) Дт 36 Кт 702;
- б) Дт 377 Кт 702;
- в) Дт 63 Кт 702;
- г) Дт 63 Кт 31.

65. Сума торговельної націнки по реалізованих товарах визначається як:

- а) Різниця між сумою торговельної націнки по залишку товарів на початок місяця і торговельною націнкою по товарах, що надійшли за місяць, та торговельною націнкою по залишку товарів на кінець місяця;
- б) Добуток середнього відсотка торговельної націнки і вартості реалізованих товарів за цінами придбання;
- в) Добуток середнього відсотка торговельної націнки і вартості придбаних товарів за цінами продажу;
- г) Добуток середнього відсотка торговельної націнки і вартості реалізованих товарів за цінами продажу.

66. В балансі роздрібного торгового підприємства товари відображаються за:

- а) Цінами продажу;
- б) Купівельною вартістю;
- в) Справедливою вартістю;
- г) Фактичною собівартістю.

67. Торговельні націнки за реалізованими товарами роздрібного підприємства списують за:

- а) Дт 282 Кт 285;
- б) Дт 902 Кт 285;
- в) Дт 281 Кт 285;
- г) Дт 902 Кт 285 – червоним сторно

68. Ліцензія – це:

- а) необоротний матеріальний актив;
- б) оборотний матеріальний актив;
- в) необоротний нематеріальний актив;
- г) запас.

Література:

1. Облік в галузях економіки : Навчальний посібник / З. В.Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк – К.: «Хай-Тек Прес», 2011. – 360 с.
2. Облік в галузях економіки (в схемах і таблицях): Навчальний посібник / З. В. Задорожний, Є. К. Ковальчук, В. М. Панасюк, О. Г. Бродовська. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. – 200 с.
3. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: навч. посібник / Я.Д. Крупка, М.Б. Кулинич, А.Т. Сафарова. – Луцьк: Вежа-Друк, 2016. – 452 с.
4. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навчальний посібник. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 392с.
5. Загородній А. Г. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: [навч. пос.] / А. Г. Загородній, І. Й. Яремко, Л. М. Пилипенко, А. С. Мороз. – Львів : В-во Львівської політехніки, 2014. – 216 с.
6. Свідерській Є. І. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навч. посібник. – К. : КНЕУ. – 2008. – 233 с.
7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. №132 // Все про бухгалтерський облік 2001. – №77 – с. 2–25.
8. Методичні рекомендації з формування складу витрат по порядку їх планування в торговельній діяльності. Затв. Наказом Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України від 22.05.2002 р.
9. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Затв. Наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 16.02.2004р. №30.
10. Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. Зб. нормативних активів. –К : СП «Юрінком Інтер», 2000. – 231 с.
11. Податковий Кодекс України. – Харків. – 2011. – с. 5–271.
12. Методичні вказівки для проведення практичних занять та самостійної роботи студентів з дисципліни «Облік в галузях економіки» / В. М. Панасюк, Н.Я. Зарудна. – Тернопіль. – 2016. – 74 с.
13. Комплексне практичне індивідуальне завдання з курсу «Облік в галузях економіки» для студентів напряму підготовки 6.030509 «Облік і аудит» денної форми навчання: / Укладачі: Ковальчук Є.К., Підлужна Н.М. – Тернопіль, 2012.
14. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і допов. М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко. / За ред. проф. М. Ф. Огійчука. – К. : Вища освіта, 2003. – 800 с.
- Ватуля І. Д., Гладка Л. О. Організація обліку у фермерських господарствах: Навч. пос. / Ватуля І. Д., Гладка Л. О. –К.: ЦУЛ, 2009. – 312 с.
15. Гура Н. О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посіб. – К. : Знання, 2004. – 541.

16. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки: Навчальний посібник. / Г. П. Журавель, Я. Д. Крупка, М. С. Палюх, Л. О. Гуцайлюк, Т. І. Фаріон – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 449 с.
17. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах. [Навч. пос.] / М. Г. Михайлов, М. І Телегунь., А. М. Кадацька, О. О. Баранік. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 472 с.
18. Крупка Я.Д. Облік у будівництві: Підручник / Я.Д. Крупка, З.В.Задорожний, Р.О.Мельник. - К.: Знання, 2008. – 631 с.
19. Мошенський С. З., Остапчук Т. П. Бухгалтерський облік у будівництві. Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – Житомир : ПП «Рута», 2005. – 356 с.
20. Максимова В. Ф. Облік в галузях економіки / В. Ф. Максимова, З. В. Кузіна, Т. Г. Степова. – Одеса, ОДЕУ, 2010. – 606 с.
21. Захожай В. Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки Підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В. Б. Захожай, М. Ф. Базась, М. М. Матюха, В. М. Базась; [За ред. В. Б. Захожая і М. Ф. Базася; Міжрегіон. акад. упр. персоналом.] – Київ, 2011. – 968 с.