

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНА МЕТАЛУРГІЙНА АКАДЕМІЯ УКРАЇНИ**

О.С. Білова, І.С. Білова, О.Л. Єрьоміна, Ю.О. Распопова

**Бухгалтерський облік
у галузях народного господарства**

Дніпропетровськ НМетАУ 2007

УДК 658.6

Білова О.С., Білова І.С., Єршоміна О.Л., Распопова Ю.О. Бухгалтерський облік у галузях народного господарства: Навч. посібник. - Дніпропетровськ: НМетАУ, 2007. - 58 с.

Представлений матеріал з основних тем дисципліни “Бухгалтерський облік у галузях народного господарства”, які передбачені навчальною програмою.

Призначений для студентів спеціальності 7.050106 - облік і аудит.

Іл. 36. Табл. 9. Бібліогр.: 10 найм.

Рецензенти: Нікітіна Н.М., головний бухгалтер ДП “Авіакомплект”
ВАТ “Дніпропетровський агрегатний завод”
В.Я. Плаксієнко, д-р екон. наук, проф. (ДДАУ)

© Національна металургійна
академія України, 2007

ВСТУП

В умовах становлення та розвитку економіки в Україні зростає роль бухгалтерського обліку та економічного аналізу господарчої діяльності підприємств усіх форм власності як складових частин економічної інформації та управління. Управління підприємством потребує систематичної інформації про господарчі процеси, що здійснюються, їх характер та обсяги, наявність матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, їх використання, власний капітал, зобов'язання та фінансові результати. Основним джерелом такої інформації є дані бухгалтерського обліку, що встановлено Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

У нових умовах суттєво розширилися повноваження підприємств при відображенні власних господарських операцій. Підприємства самостійно обирають методи оцінки запасів та способи обчислення собівартості; приймають облікову політику, визначають конкретні методика, форми і техніку ведення та організації бухгалтерського обліку. Організаційні форми і методи ведення бухгалтерського обліку повинні сприяти своєчасному наданню інформації щодо виявлення внутрішніх резервів, поліпшення використання активів, економії матеріальних та трудових ресурсів, зниження витрат, а також іншої інформації, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

При загальній методологічній базі обліку його ведення в окремих галузях народного господарства має деяку специфіку відносно форм первинних документів, які використовуються, методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Це пов'язано з особливостями продукції, робіт та послуг, які надаються, а також запасів, які використовуються в кожній з галузей. Тому в навчальному плані спеціальності “Облік і аудит” передбачається вивчення студентами особливостей обліку в окремих галузях і виробництвах. Робочою програмою дисципліни “Бухгалтерський облік в галузях народного господарства” передбачено освоєння студентами особливостей ведення обліку на підприємствах торгівлі, автомобільного транспорту, будівництва.

1. ОБЛІК У ТОРГІВЛІ

1.1. Особливості організації бухгалтерського обліку на торговельному підприємстві

Торговельна діяльність - це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб та громадян, спрямована на здійснення операцій купівлі-продажу товарів споживчого призначення з метою отримання прибутку.

На рисунку 1.1 наведена характеристика видів торговельної діяльності.

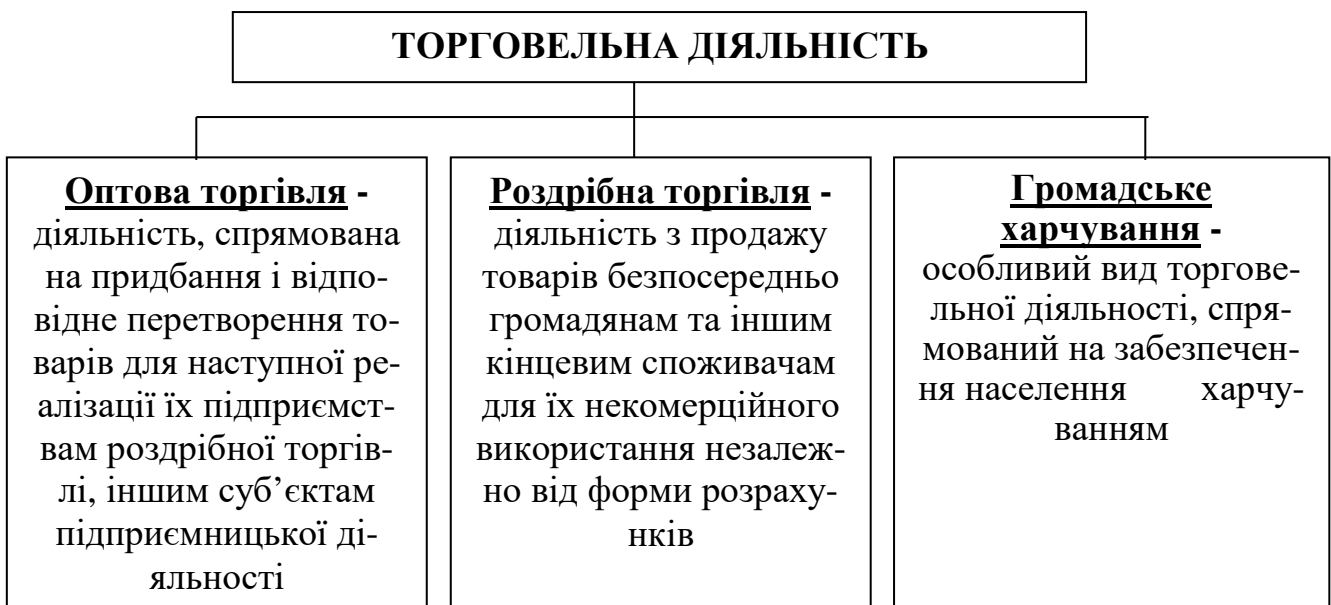


Рис. 1.1. Характеристика видів торговельної діяльності

Бухгалтерський облік у торгівлі має низку особливостей:

- **облік роздрібною товарообігу** ведеться, як правило, у вартісному виразі за первісною вартістю, що зумовлено широкою номенклатурою товарів (винятком є продаж окремих цінних товарів, наприклад, ювелірних виробів, автомобілів тощо);

- **витрати торговельних підприємств - витрати обігу** - не включаються до собівартості реалізованих товарів, а відносяться на фінансовий результат;

- **торговельна надбавка** у роздрібній торгівлі включає податок на додану вартість, сплачену постачальникові, та торговельну націнку підприємства;

- **специфіку торговельної діяльності** відображає рахунок 28 "Товари",

на якому ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу.

Торгові організації і підприємства на цьому рахунку також ведуть облік тари (як купівельної, так і власного виробництва, крім інвентарної). Облік інвентарної тари, яка використовується для виробничих і господарських потреб, ведуть на рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, субрахунок 115 “Інвентарна тара” або 20 “Виробничі запаси”, субрахунок 204 “Тара і тарні матеріали”.

Для обліку товарів в торгівлі та громадському харчуванні використовується рахунок 28 “Товари”, який має шість субрахунків (рисунок 1.2).

28 “ТОВАРИ”	
	281 “Товари на складі” (ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та роздрібних базах, складах, в овочесховищах, морозильниках тощо)
	282 “Товари в торгівлі” (ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі (у магазинах, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування, на лотках тощо)
	283 “Товари на комісії” (ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості)
	284 “Тара під товарами” (ведеться облік наявності й руху тари під товарами і порожньої тари. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 “Торгова націнка”).
	285 “Торгова націнка” (застосовують торговельні, постачальницькі та збутові підприємства при веденні обліку товарів за продажними цінами, які на цьому субрахунку відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між купівельною та продажною (роздрібною) вартістю товарів)
	289 “Транспортно-заготівельні витрати” (обліковують суми транспортно-заготівельних витрат, пов’язаних з придбанням товарів, продуктів і сировини)

Рис. 1.2. Характеристика рахунку 28 “Товари”

До бухгалтерського балансу включається згорнута за всіма субрахунками сума сальдо рахунку 28 “Товари”.

Доход від реалізації товарів обліковується на рахунку 70 “Доход від реалізації”, субрахунок 702 “Доход від реалізації товарів”.

Собівартість реалізованих товарів обліковується на однойменному субрахунку 902 рахунку 90 “Собівартість реалізації”.

1.2. Документальне оформлення та облік надходження товарів в торгівлі

Договір є внутрішньо необхідною організаційно-правовою формою зв'язку між виробниками і споживачами. Сутність договору проявляється через його функції, які він виконує в суспільстві. На рисунку 1.3 наведені функції договору.

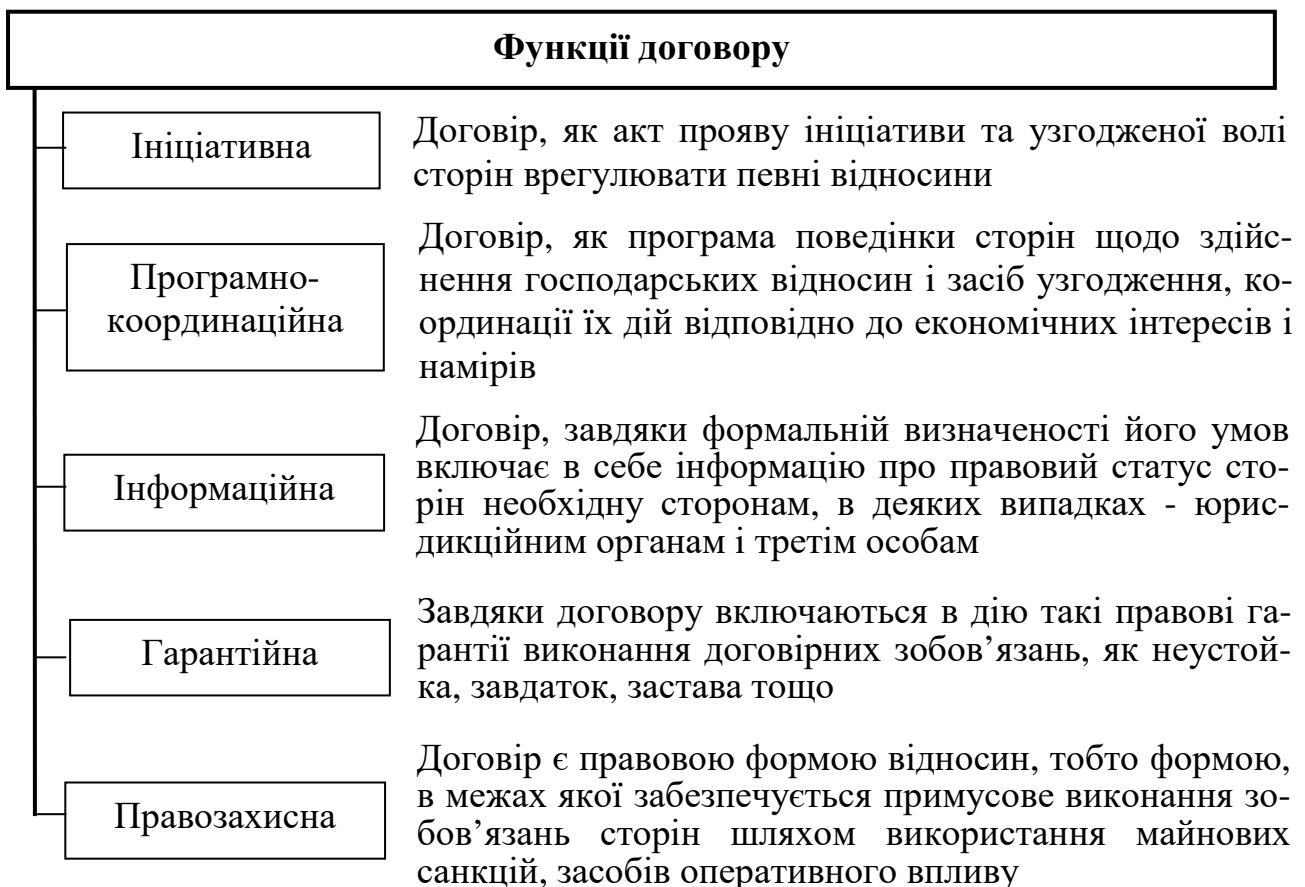


Рис. 1.3. Функції договору

Структуру будь-якого договору можна представити наступним чином (рисунок 1.4).

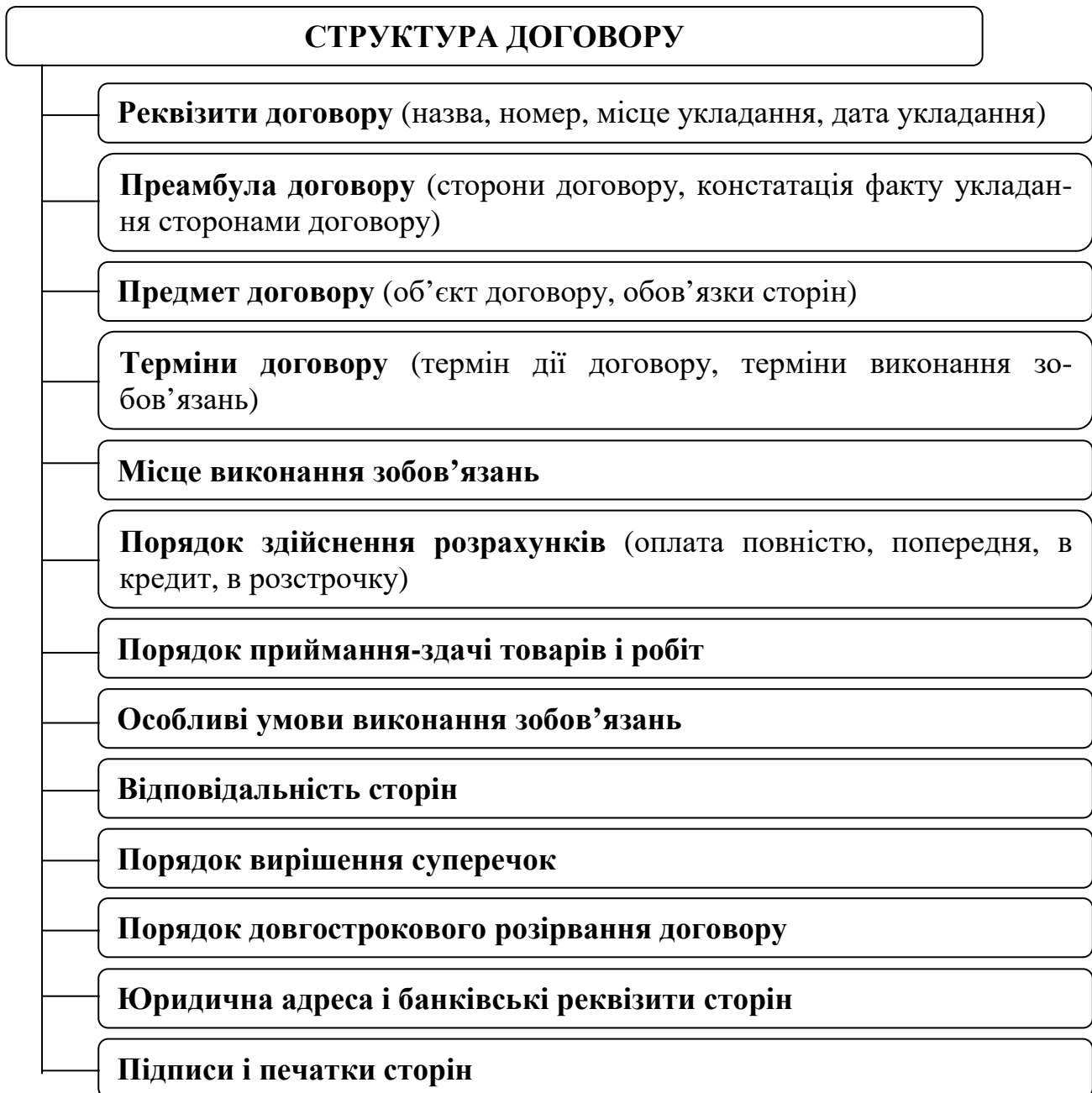


Рис. 1.4. Типова структура договору

Договір купівлі-продажу - це договір, за яким одна сторона (продавець) зобов'язується передати річ іншій стороні (покупцю), а покупець зобов'язується прийняти цей товар і сплатити за нього певну суму грошей (ціну).

Предметом договору купівлі-продажу є формулювання цілей і завдань, які кожна із сторін має намір досягти, укладаючи договір. За умовою договору товаром можуть виступати будь-які речі, якщо вони не вилучені з обігу чи не обмежені в ньому.

Кожна із сторін договору купівлі-продажу бере на себе ряд зобов'язань, що повинно чітко розмежовуватись (рисунок 1.5.)

Продавець	Покупець
зобов'язаний:	
<p>1 - передати покупцю товар, вказаний у договорі купівлі-продажу;</p> <p>2 - одночасно з передачею товарів передати покупцю власність на нього, а також документи, що до нього відносяться (технічний паспорт, сертифікат якості, інструкцію по експлуатації та інші документи, передбачені законом, іншими правовими актами чи самим договором), якщо інше не обумовлено сторонами; якщо з договору не випливає зобов'язання продавця по доставці і передачі товару до місця знаходження покупця, зобов'язання продавця вважається виконаним у момент передачі товару перевізнику чи організації зв'язку для доставки покупцю.</p>	<p>1 - прийняти товар;</p> <p>2 - провести оплату товару (винятки складають випадки, коли покупець має право вимагати заміни товару або відмовитися від виконання договору купівлі-продажу)</p>

Рис. 1.5. Зобов'язання сторін договору купівлі-продажу

Оптовий продаж товарів оформлюється *договором постачання*, відповідно до якого постачальник, що здійснює підприємницьку діяльність, зобов'язується передати в обумовлений строк (строки) вироблені або закуплені товари покупцю для використання в підприємницькій діяльності чи в інших цілях, не пов'язаних з особистим, сімейним, домашнім та іншим подібним використанням.

Предмет договору повинен відповідати характеру відносин між постачальником і замовником, визначати порядок і цілі партнерства.

Ціна товару встановлюється постачальником і, як правило, може підлягати зміні в зв'язку із змінами витрат на виробництво, сировину, транспортування тощо в односторонньому порядку чи за погодженням.

Договір комісії - це договір, за яким одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням іншої сторони (комітента) за винагороду здійснити одну або декілька угод від свого імені, але за рахунок комітента.

Предметом договору є визначення порядку дії кожної із сторін при здійсненні комісійних операцій.

Різновидом договору комісії є *договір консигнації*, за яким іноземна фірма-експортер товарів в Україну (консигнант) постачає товари на склад українського посередника (консигнатора) і доручає йому від свого імені здійснити за

винагороду подальшу реалізацію поставленого за договором товару протягом визначеного строку.

Умови, що впливають на бухгалтерський облік договірних прав і зобов'язань, наведені на рисунку 1.6.



Рис. 1.6. Умови договорів, що впливають на облік господарських операцій

1.3. Особливості бухгалтерського обліку операцій з надходження товарів

Для документального оформлення руху товарів на підприємствах оптової і роздрібною торгівлі використовуються первинні документи. На рисунку 1.7 наведені супровідні документи з обліку товарів в оптовій торгівлі.

На рисунку 1.8 наведена схема документообігу на підприємствах оптової торгівлі.

Зміст господарської операції	Рахунок-фактура	Накладна	ТТН	Сертифікат відповідності (якості)	Податкова накладна *	Платіжне доручення	Господарський договір	Заява	Акт інвентаризації	Доручення
Придбання товарів на умовах розрахунку та обміну	+	+	+	+	+	+	+			+
Безкоштовне отримання товарів		+	+	+	+		+			+
Надходження товарів в результаті їх внеску до статутного капіталу		+	+	+	+	+		+		
Оприбуткування лишків									+	
Вибуття товарів на умовах розрахунку чи обміну	+	+	+	+	+	+	+			
Безоплатна передача		+	+	+	+		+			
Вибуття внаслідок крадіжок, псування									+	

* якщо підприємство зареєстроване як платник ПДВ

Рис. 1.7. Супровідні документи з обліку товарів в оптовій торгівлі



Рис. 1.8. Схема документообігу на підприємствах оптової торгівлі

На підприємства роздрібної торгівлі товари можуть надходити від постачальників, оптових баз, шляхом закупівлі у населення тощо.

Аналітичний облік розрахунків з постачальниками ведеться по кожному постачальнику в розрізі кожного рахунку на оплату.

Синтетичний облік розрахунків з постачальниками ведеться в журналі по кредиту рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

Підставою для оприбуткування товарів є первинні документи: накладні, товарно-транспортні накладні, вантажні митні декларації, закупівельні акти та ін.

На рисунку 1.9 наведені супровідні документи з обліку товарів в роздрібній торгівлі.

На рисунку 1.10 наведена схема документообігу на підприємствах оптової торгівлі.

Зміст господарської операції	Накладна	Сертифікат відповідності (якості)	Податкова накладна *	Товарний звіт	Господарський договір	Заява	Акт інвентаризації	Чек, розрахункова квитанція	Накладна на внутрішнє переміщення
Придбання товарів на умовах розрахунку та обміну	+	+	+	+	+			+	
Безкоштовне отримання	+	+	+		+				
Вибуття товарів на умовах розрахунку та обміну	+	+	+		+				
Отримання як внесок до статутного капіталу	+	+	+		+				
Оприбуткування лишків	+	+				+		+	
Безоплатна передача							+		
Вибуття внаслідок крадіжок, псування		+	+		+				+
Передача товару до відділів підприємства для реалізації									+

* якщо підприємство зареєстроване як платник ПДВ

Рис. 1.9. Супровідні документи з обліку товарів в роздрібній торгівлі



Рис. 1.10. Схема документообігу на підприємствах роздрібної торгівлі

Торгова націнка в оптовій та роздрібній торгівлі включає:

- суму адміністративних, загальновиробничих, інших операційних та інших витрат;
- норму прибутку, який підприємство очікує отримати від реалізації товару.

Торгова надбавка в оптовій та роздрібній торгівлі включає:

- суму торгової націнки;
- суму ПДВ, розраховану з суми торгової націнки.

1.4. Документальне оформлення та облік вибуття товарів в торгівлі

Реалізація товарів в оптовій торгівлі можлива двома способами: зі складів та транзитом.

Наявність різних способів реалізації товарів з оптових баз зумовлює різний порядок документального оформлення відвантаження товарів та різний порядок відображення таких операцій в бухгалтерському обліку.

Узагальнена інформація про документи, якими оформлюються такі операції, наведена на рисунку 1.11.

В таблиці 1.1 наведені основні бухгалтерські проводки з обліку реалізації товарів зі складів оптових підприємств.

Таблиця 1.1

Основні бухгалтерські проводки з обліку реалізації товарів зі складів оптових підприємств

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума
	дебет	кредит	
1	2	3	4
Передоплата			
Отримано грошові кошти від покупця	311	681	За договірною вартістю
Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ	643	641	В сумі нарахованих податкових зобов'язань продавця
Відображено реалізацію товарів	361	702	Договірна вартість, вказана в документах на відвантаження
Списано податкові зобов'язання при відвантаженні товарів	702	643	В сумі нарахованих податкових зобов'язань продавця
Списано на фінансовий результат чистий дохід від реалізації товарів	702	791	Договірна вартість без ПДВ
Відображено собівартість реалізованих товарів	791	902	Купівельна вартість товарів

Продовження таблиці 1.1

1	2	3	4
Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих товарів	791	902	Купівельна вартість товарів
Закрито розрахунки по авансах	681	361	Договірна вартість, вказана в документах на відвантаження
Наступна оплата			
Відображено реалізацію товарів за продажними цінами	361	702	Договірна вартість, вказана в документах на відвантаження
Нараховано суму податкових зобов'язань з ПДВ	702	641	В сумі нарахованих податкових зобов'язань продавця
Списано на фінансовий результат чистий дохід від реалізації товарів	702	791	Договірна вартість без ПДВ
Відображено собівартість реалізованих товарів	902	281	Купівельна вартість товарів
Списано собівартість реалізованих товарів	791	902	Купівельна вартість товарів

Підприємства оптової торгівлі мають право самостійно обирати один з *методів списання товарів при їх вибутті*, передбачених П(С)БО 9 “Запаси”. Найбільш поширеними з них є метод середньозваженої собівартості та метод ФІФО.

Крім того, підприємства оптової торгівлі можуть обрати один із двох можливих *способів відображення транспортно-заготівельних витрат* (ТЗВ):

- у складі купівельної вартості придбаних товарів на рахунку 281 “Товари на складі”;
- на окремому рахунку 289 “ТЗВ”.

Реалізація товарів в роздріб може здійснюватись як за готівку, так і з застосуванням банківських платіжних карток, як з використанням реєстраторів розрахункових операцій (РРО), так і без них, що обумовлює відмінність в документальному оформленні та відображенні в обліку таких операцій.

Документальне оформлення продажу товарів в роздрібній торгівлі узагальнено на рисунку 1.12.

Назва господарської операції	Накладна	Рахунок	Рахунок-фактура	Наряд	Податкова накладна	Виписка банку	ТТН	Розпорядження	Копія платіжного доручення	Довіреність	Платіжна вимога	Наряд-замовлення	Пакувальний ярлик	Специфікація	Залізнична накладна	Доручення	Квитанція про приймання вантажів	Договір
1. Реалізація товарів зі складу за цінами продажу:	+	+	-		+													+
- безпосередньо представнику покупця	-	-	+		+			+		+								
- на умовах передплати					+													
- на умовах наступної оплати					+				+		+							
- автомобільним транспортом					+		+											
- залізничним транспортом					+							+	+	+	+	+	+	
2. Реалізація товарів транзитом з участю в розрахунках				+				+				+						+
3. Реалізація товарів транзитом без участі в розрахунках								+			+	+						+
4. Одержання грошових коштів за реалізований товар						+												

Рис. 1.11 Документальне оформлення операцій з продажу товарів в оптовій торгівлі

Назва господарської операції	Фіс-кальний (касовий) чек на товари (послуги) ФКУ-1	Роз-рахун-кова квитанція РК-1	Карт-чек	При-бут-ковий касо-вий ордер	Акт про зняття готівки	Су-про-відна відо-мість	Довід-ка ка-сира-опера-ціоні-ста про денну вируч-ку
Продаж за готівку з використанням РРО	+						
Продаж за готівку без використання РРО		+					
Продаж за БПК			+				
Здача виручки з операційної каси підприємства до головної				+			+
Здача виручки з операційної каси безпосередньо інкасатору						+	
Реалізація через автомати				+	+		

Рис.1.12. Документальне оформлення продажу товарів в роздрібній торгівлі

У випадку, коли сума виручки проходить через головні каси магазинів, вона відображається в прибутковій частині звіту касира головної каси на основі прибуткових касових ордерів. Сума реалізованих товарів відображається в видатковій частині товарного звіту на основі квитанцій до прибуткових касових ордерів. Ці суми повинні бути тотожними.

В бухгалтерському обліку роздрібного підприємства відображення реалізації товарів відбувається при надходженні готівки в головну касу підприємства. Якщо в магазині головної каси немає, то відображення моменту реалізації на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється при здачі виручки до банку, відділення зв'язку або касу перерахунку банку.

Особливості відображення операцій в роздрібній торгівлі зумовлюються ще й тим, що більшість таких підприємств ведуть облік товарів *за методом ці-*

ни продаж. В цьому випадку при реалізації товарів відображається лише їх продажна вартість та ПДВ, а їх первісна вартість списується в кінці звітного періоду, після списання реалізованої торгової надбавки.

Реалізована торгова надбавка визначається наступним чином. Спочатку визначається відсоток реалізованої торгової надбавки, а потім визначається сума реалізованої торгової надбавки.

Відсоток реалізованої торгової надбавки (% Тнб) визначається наступним чином:

$$\% \text{ Тнб} = \frac{\text{Сума торгової надбавки залишку товарів на початок звітного періоду} + \text{Сума торгової надбавки, нарахованої в звітному періоді}}{\text{Вартість залишку товарів на початок звітного періоду в продажних цінах} + \text{Вартість товарів, що надійшли за звітний період в продажних цінах}} .$$

Сума реалізованої торгової надбавки (Σ Тнб) визначається:

$$\Sigma \text{Тнб} = \text{Продажна вартість товарів, реалізованих за звітний період} \times \% \text{ Тнб}.$$

Первісна вартість реалізованих товарів визначається як різниця між їх продажною вартістю та сумою реалізованої торгової надбавки.

Типові операції та кореспонденція рахунків з обліку на підприємствах роздрібно-ї торгівлі наведені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Типові операції та кореспонденція рахунків з обліку на підприємствах роздрібно-ї торгівлі

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Відображено виручку від реалізації товарів	301	702
Нараховано ПДВ на виручку від реалізації	702	641
Списано реалізовану торгову надбавку (методом червоного сторно)	282	285

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
Списано собівартість реалізованого товару (якщо транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) включаються в рахунок 282)	902	282
Списано собівартість реалізованого товару (якщо ТЗВ обліковуються на окремому рахунку):		
- в частині купівельної вартості	902	282
- в частині ТЗВ	902	289
Відображено у складі фінансових результатів собівартість реалізованих товарів	791	902

Особливою формою реалізації товарів на оптових підприємствах є реалізація за бартерними договорами.

Бартерні операції - це операції, під час яких суб'єктами підприємницької діяльності здійснюється обмін певної кількості товару на відповідну кількість іншого товару.

Оформлюються бартерні операції договором (контрактом), в якому товари, що обмінюються, оцінюються за договірними цінами. Ціни в контракті повинні бути збалансованими. Порядок формування первинної вартості товарів, одержаних в результаті обміну, залежить від того, подібними чи неподібними активами здійснюється обмін (рисунок 1.13).

Подібними визнаються активи, які мають однакове призначення (виконують подібну функцію в такому ж виді діяльності) і мають однакову справедливую вартість.

При обміні подібними товарами доход не визнається.

Неподібними є активи, які мають різні справедливі вартості та (або) різне функціональне призначення.

Відповідно до П(С)БО 15 "Доход" сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю одержаного (або який підлягає одержанню підприємством) активу, зменшеною чи збільшеною, відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів. Якщо справедливу вартість таких об'єктів неможливо достовірно визначити, доход визначається за справедливою вартістю об'єктів, переданих за цим бартерним контрактом.



Рис. 1.13. Порядок формування первісної вартості товарів, одержаних в результаті обміну за бартерними операціями

Продаж товарів поштою - форма дистанційної торгівлі непродовольчими товарами за каталогами, проспектами, спеціальними переліками, оголошеннями, за якими вибір товару та його замовлення передують безпосередній передачі підприємством поштового зв'язку вибраного товару покупцем.

Оскільки продаж товарів поштою є формою роздрібною торгівлі, тому відділення поштового зв'язку не приймають заявки-замовлення від підприємств, установ, організацій, а також колективні заявки-замовлення від громадян.

Сторони, що беруть участь в процесі продажу товарів поштою, наведені на рисунку 1.14.

На рисунку 1.15 наведені форми оплати покупцями (замовниками) при продажу товарів поштою.

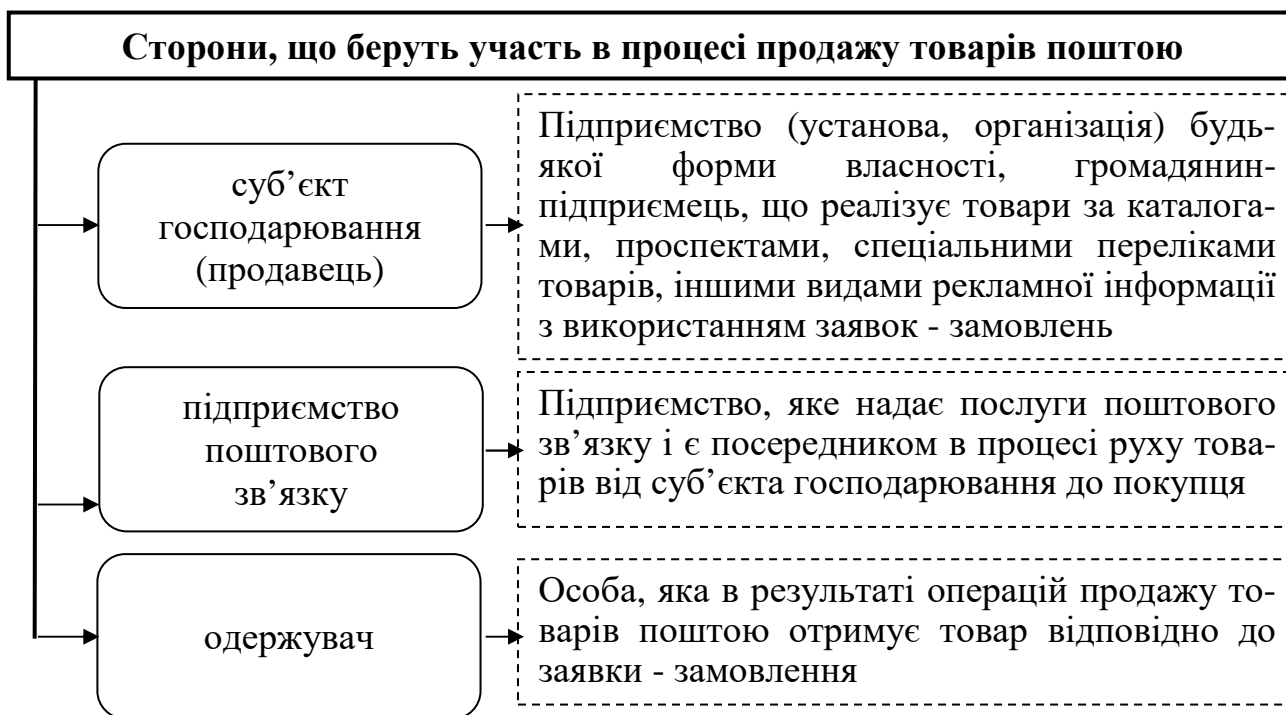


Рис. 1.14. Сторони, що беруть участь в процесі продажу товарів поштою



Рис. 1.15. Форми оплати покупцями (замовниками) при продажу товарів поштою

Недостача товару, виявлена при прийманні, може виникнути з таких причин:

- природних втрат в дорозі;
- вини особи, що здійснює поставку товару;
- вини підприємства-продавця.

Транспортування, зберігання та реалізація товарів викликають у ряді ви-

падків товарні втрати.

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

Товарні втрати в роздрібній торгівлі класифікуються за рядом ознак (рис. 1.16).

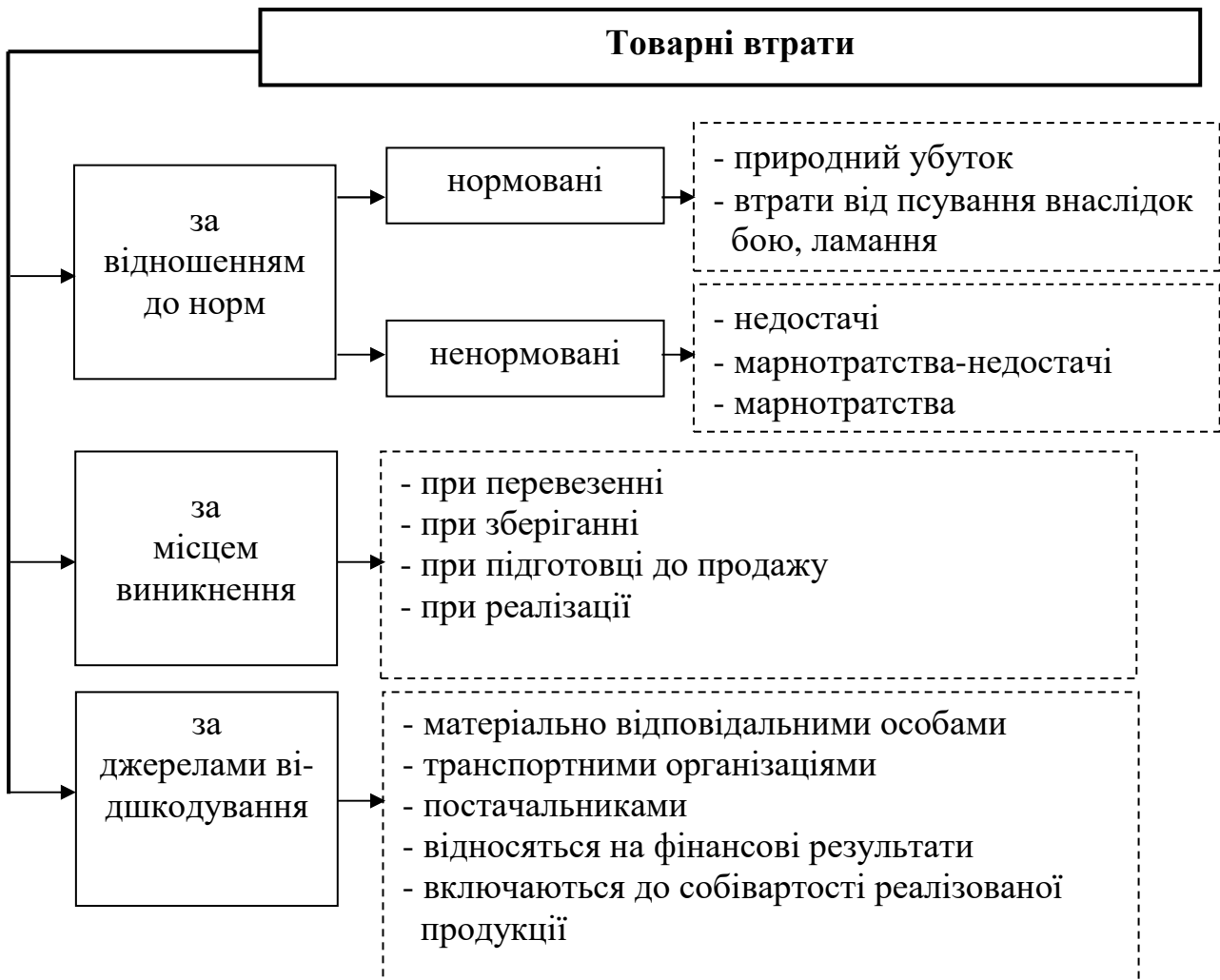


Рис. 1.16. Класифікація втрат в роздрібній торгівлі

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

Ненормовані втрати частіше за все є результатом безгосподарності (псування, недостачі, марнотратство, крадіжки тощо).

2. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА

2.1. Учасники будівництва та їх виконавці

Капітальне будівництво є однією з головних галузей матеріального виробництва. В результаті її функціонування капітальні вкладення (капітальні інвестиції) направляються на спорудження нових, реконструкцію та технічне переозброєння діючих об'єктів основних засобів - будівель, споруд, передавальних приладів тощо.

Будівельні організації можуть мати в своєму складі структурні підрозділи, які обслуговують основне виробництво на правах підсобних виробництв (транспортні підрозділи, ділянки по забезпеченню електроенергією, паром, водою і т.д.) або виготовляють будівельні матеріали, деталі та конструкції. Крім того, учасниками і безпосередніми виконавцями будівельного процесу можуть бути підприємства інших галузей народного господарства.

Головним документом, який регламентує порядок правових і фінансових взаємовідношень між учасниками будівельного процесу, є підрядний контракт.

В залежності від кількості учасників будівництва і розподілу обов'язків між ними визначаються організаційні форми управління будівельним процесом, які відрізняються від організації виробничого процесу та методів управління цими процесами в інших галузях народного господарства.

На рисунку 2.1 наведена схема взаємовідносин між учасниками будівельного процесу, яка є прикладом розповсюдженої традиційної форми генпідрядних відносин, суть яких полягає в наступному:

- забудовник залишає за собою право рішення організаційних питань (виконання цих робіт доручається робітнику підприємства, який має спеціальну освіту і відповідний досвід роботи);

- для виконання проектно-дослідницьких робіт замовник залучує спеціалізовану проектну організацію, з якою заключає договір;

- виконання будівельних робіт замовник доручає генеральному підряднику також на договірних умовах.

Генеральний підрядчик в свою чергу:

- виконує загальнобудівельні роботи власними силами;

- виконання спеціальних робіт доручає субпідрядним організаціям.

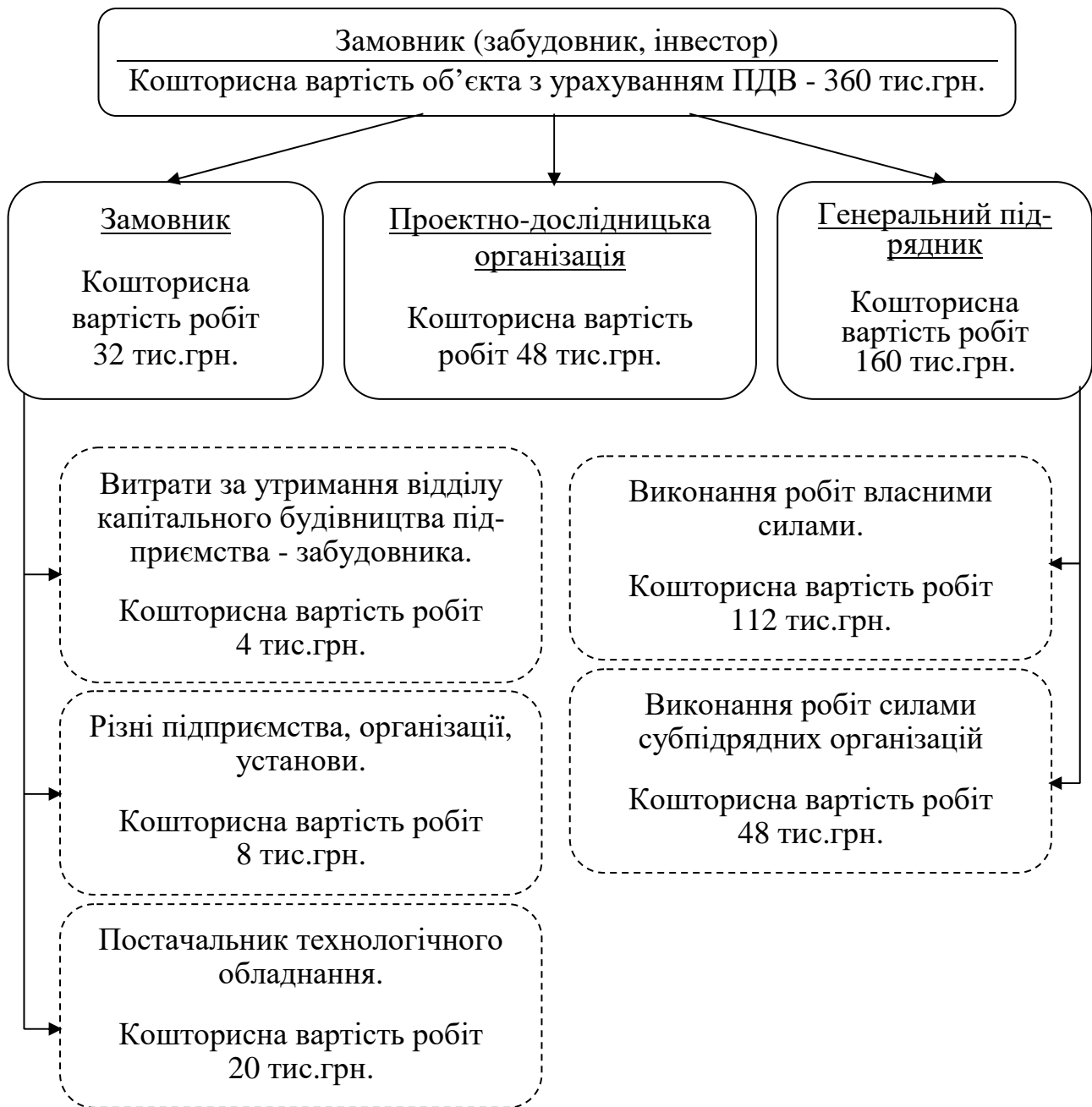


Рис. 2.1. Схема взаємовідносин сторін - співучасників підрядного контракту

2.2 Бухгалтерський облік у замовника

Для узагальнення інформації про наявність та рух капітальних інвестицій призначено **рахунок 15 "Капітальні інвестиції"**.

Зазначений рахунок має п'ять субрахунків, один з яких призначений для

обліку понесених витрат “на будівництво, яке здійснюється як господарським, так і підрядним способом, для власних потреб підприємства. На цьому рахунку також ведеться облік обладнання, яке підлягає монтажу в процесі будівництва, та авансові платежі для фінансування зазначеного будівництва” (Інструкція № 291).

Аналітичний облік капітальних інвестицій ведеться відповідно за видами основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, а також за окремими об’єктами капітальних вкладень (інвентарним об’єктам будівництва).

Фактичні витрати підприємства-забудовника з початку будівництва та до моменту введення в експлуатацію відносяться до незавершеного будівництва.

Таким чином, до незавершеного будівництва відносяться витрати по об’єктах, які будуються, законсервованим, недобудованим, призупиненому будівництву, а також по об’єктах, які фактично експлуатуються без підпису актів введення.

В бухгалтерському обліку незавершене будівництво відображається у вигляді сальдо на субрахунку 151.

На рисунку 2.2 наведені способи ведення будівництва.



Рис. 2.2. Способи ведення капітального будівництва

При **підрядному способі будівництва** всі види будівельно-монтажних робіт виконуються підрядчиком (як правило, це генеральний підрядчик).

Підрядчик - учасник будівництва, який зобов’язаний на свій власний ризик і за обумовлену ціну виконати передбачені контрактом роботи та передати їх замовнику в встановлені терміни.

Основою підрядного способу є договір підряду, який замовник заключає з підрядчиком. Договір підряду регламентує взаємовідносини сторін в процесі будівництва.

Встановлюється розмір договірної ціни (шляхом прямої домовленості або шляхом проведення тендерних торгів) та умови її коригування. Зміни можливі у випадках:

- зміни об'ємів робіт;
- зміни у встановленому порядку узгодженої номенклатури матеріалів або обладнання, які постачає замовник;
- прийняття нових законодавчих та нормативних актів, які впливають на вартість робіт, та інше.

В залежності від умов договору підряду (будівельного контракту) замовник може авансувати будівництво об'єкта один раз або щомісячно, щоквартально, поетапно.

При підрядному способі будівництва сторони договору визначаються, фіксує в договорі, з чіх матеріалів, деталей, конструкцій буде здійснюватись спорудження об'єкта будівництва. Можливі різні варіанти:

- повністю з матеріалів підрядчика;
- повністю з матеріалів замовника;
- комбінований спосіб, при якому частина будівельних матеріалів підрядчика, а частина - із матеріалів замовника.

При *господарському способі будівництва* виконання всіх будівельних робіт здійснюється силами та засобами самого підприємства-забудовника.

Таким чином, підприємство одночасно виступає у двох ролях - забудовника та підрядчика: само фінансує, само виконує будівельні роботи та само себе контролює.

Також господарським способом виконуються капітальні ремонти, реконструкції будівель та споруд крупних підприємств, які, як правило, мають в своєму складі ремонтно-будівельні служби.

При такому способі будівництва підприємству-забудовнику слід розподіляти витрати операційної діяльності та витрати інвестиційної діяльності (це стосується матеріалів, зарплати та нарахувань на неї, вартості використання машин та механізмів та ін.).

Роботи, які виконуються господарським способом, обліковуються у порядку, передбаченому для будівельних підприємств-підрядчиків. Різниця полягає в тому, що замість рахунку 23 "Виробництво" підприємства використовують субрахунок 151 "Капітальне будівництво".

Фактичні витрати “збираються” на підставі первинних документів: відомостей на оплату праці та нарахувань на неї, накладних вартості будівельних матеріалів, актів вартості будівельних машин та механізмів тощо.

Суть *змішаного способу будівництва* полягає в тому, що підприємство будує об’єкт господарським способом (тобто власними силами), а частково - з залученням підрядчика.

При цьому способі будівництва можливо безліч варіантів як відносно будівельних матеріалів, так і відносно трудовитрат, використання машин, механізмів тощо. Підприємством може бути одночасно замовником і субпідрядником або замовником і частково підрядчиком.

Після закінчення будівництва об’єкти вводять в експлуатацію. Для цього наказом керівника підприємства-забудовника призначається приймальна комісія. У встановленому порядку оформляється Акт приймання-передачі основних засобів типової форми № ОЗ-1. До акта додається технічна документація і передається до бухгалтерії підприємства. Після підпису акта головним бухгалтером і затвердження керівником підприємства об’єкт зараховується до складу основних засобів з присвоєнням відповідного інвентарного номера. ***Витрати по субрахунку 151 списуються в дебет субрахунку 103 “Будинки та споруди”, тим самим формується первісна вартість об’єкта.***

2.3 Бухгалтерський облік у підрядчика

Договір підряду на капітальне будівництво - це документ, у відповідності з яким організація-підрядник зобов’язується своїми силами та засобами побудувати та здати замовнику визначену роботу за завданням замовника із його або своїх матеріалів (ст. 353 Цивільного Кодексу).

П(С)БО 18 “Будівельні контракти” визначає методологічні принципи формування підрядниками в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати, пов’язані з виконанням будівельних контрактів, та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Будівельний контракт - договір про будівництво, тобто будь-який договір (підряд) на виконання будівельних робіт.

На рисунку 2.3 наведені види будівельних контрактів за П(С)БУ 18 “Будівельні контракти”.

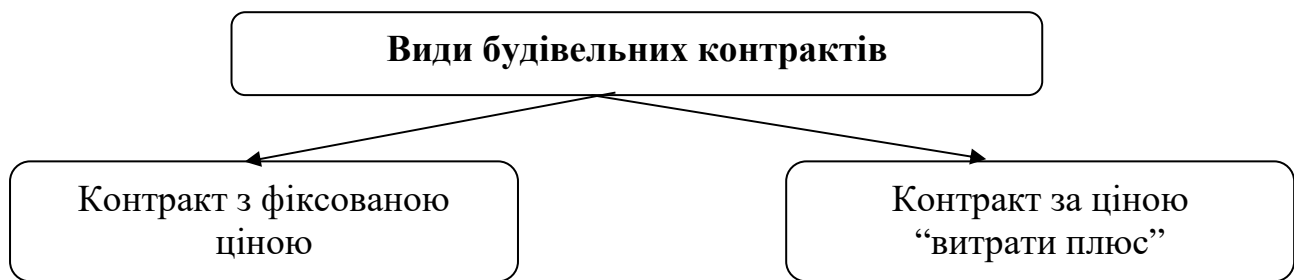


Рис. 2.3. Види будівельних контрактів за П(С)БУ 18 “будівельні контракти

Контракт з фіксованою ціною передбачає фіксовану ціну всього об’єму робіт за даним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції, яка випускається на об’єкті будівництва.

Контракт з фіксованою ціною використовується підрядниками у випадках, коли:

- будівництво об’єкта ведеться із матеріалів замовника, які передаються підряднику для цільового використання на об’єкті;
- термін будівництва об’єкта - нетривалий, тобто інфляція не може бути суттєвою.

Контракт за ціною “витрати плюс” - договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту і узгодженого прибутку (застосовується в тому випадку, коли виконуються вимоги п.6 П(С)БУ 18, тобто, якщо можливо достовірно оцінити кінцевий фінансовий результат).

Незалежно від виду будівельного контракту в договорі необхідно передбачити:

- відхилення від встановленої ціни;
- заохочувальні виплати;
- порядок розгляду претензій.

Відхилення від встановленої ціни - зміна ціни будівельного контракту внаслідок зміни попередньо узгодженого об’єму робіт, конструктивно-якісних характеристик і термінів виконання будівельного контракту.

Заохочувальні виплати - додаткові суми, що виплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту.

Порядок розгляду претензій - сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, що вимагає відшкодувати підрядчик понад ціну контракту.

Для визначення ступеня завершеності робіт П(С)БО 18 “Будівельні контракти” передбачені три методи (рисунок 2.4).

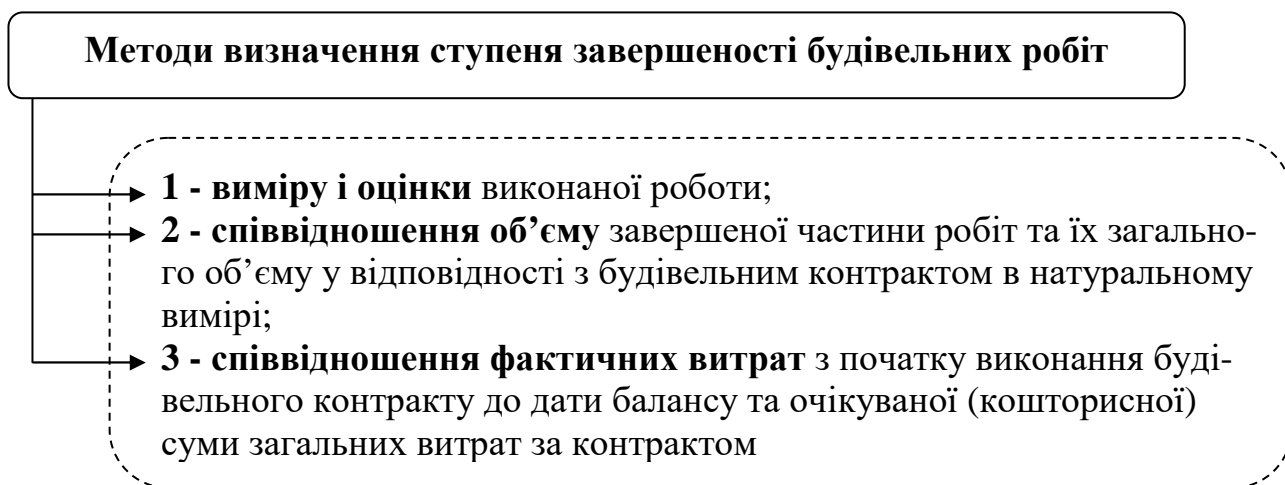


Рис. 2.4. Методи визначення ступеня завершеності будівельних робіт

Застосування *методу виміру і оцінки виконаної роботи* базується на підставі обмірювання фактично виконаних будівельних робіт, внаслідок чого складається акт їх кошторисної вартості.

В обліку підрядчика виконані об'єми робіт відображаються щомісячно.

В разі використання методу виміру і оцінки виконаної роботи сума доходу, відображена в бухгалтерському обліку, співпадає з вартістю виконаних об'ємів будівельних робіт, вказаних у підписаних замовником формах. Доход співпадає з сумою рахунку, який пред'являється замовнику.

При використанні *другого і третього методів* підрядчик самостійно визначає дохід від виконання будівельного контракту.

До різних будівельних договорів підрядчик може застосовувати різні методи оцінки доходу. Однак, незалежно від виду будівельного контракту та методів оцінки доходу, в процесі його виконання загальний дохід підрядчика за кожним будівельним контрактом укладається в схему, яка наведена на рисунку 2.5.

Склад витрат за будівельними контрактами визначається п.12-16 П(С)БУ 18 “Будівельні контракти” (рисунок 2.6).

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість:

- сировини (пісок, щебінь тощо);
- основних і допоміжних матеріалів (цегла, цемент, розчин, закладні

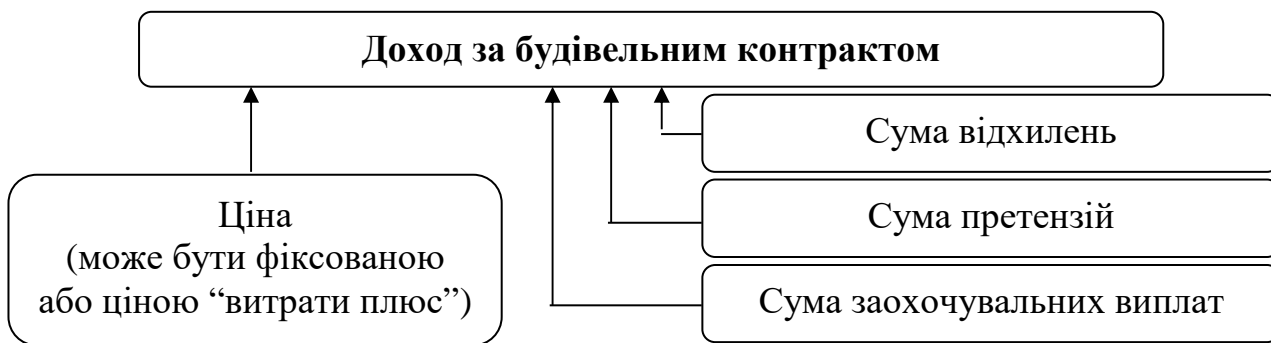


Рис. 2.5. Схема визначення доходу будівельного контракту



Рис. 2.6. Склад витрат за будівельними контрактами

деталі тощо);

- комплектуючі вироби (усіякі метало-залізобетонні конструкції та бе-

тонні виробу).

Всі види товарно-матеріальних цінностей в обороті (крім малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) відображаються на субрахунках 20 “Виробничі запаси”, а МШП - на однойменному рахунку 22.

Загальновиробничі витрати (рахунок 91) розподіляються між об’єктами будівництва пропорційно:

- прямим витратам;
- об’єму доходу;
- прямим витратам на оплату праці;
- часу, відпрацьованому будівельними машинами і механізмами тощо.

Не включають до складу витрат за будівельним контрактом, а відображають у складі витрат періоду:

- адміністративні витрати (рахунок 92);
- витрати на збут (рахунок 93);
- інші операційні витрати (рахунок 94);
- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються під час виконання будівельного контракту (частина рахунку 01).

В податковому обліку будівельні договори (контракти) класифікуються як короткострокові та довгострокові.

Довгострокові будівельні контракти (у відповідності з пп. 7.10.2 Закону про прибуток) - це договори, завершення яких планується не раніше, ніж через дев’ять місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати).

Короткострокові будівельні контракти - це всі договори, які не можна віднести до довгострокових.

До короткострокових контрактів застосовується тільки загальний порядок оподаткування.

Для довгострокового будівельного контракту підрядник - платник податків, окрім загального порядку оподаткування, “може обрати особливий порядок оподаткування результатів діяльності” (пп. 7.10.1 Закону про прибуток).

На рисунку 2.7 наведена класифікація будівельних контрактів в податковому обліку.

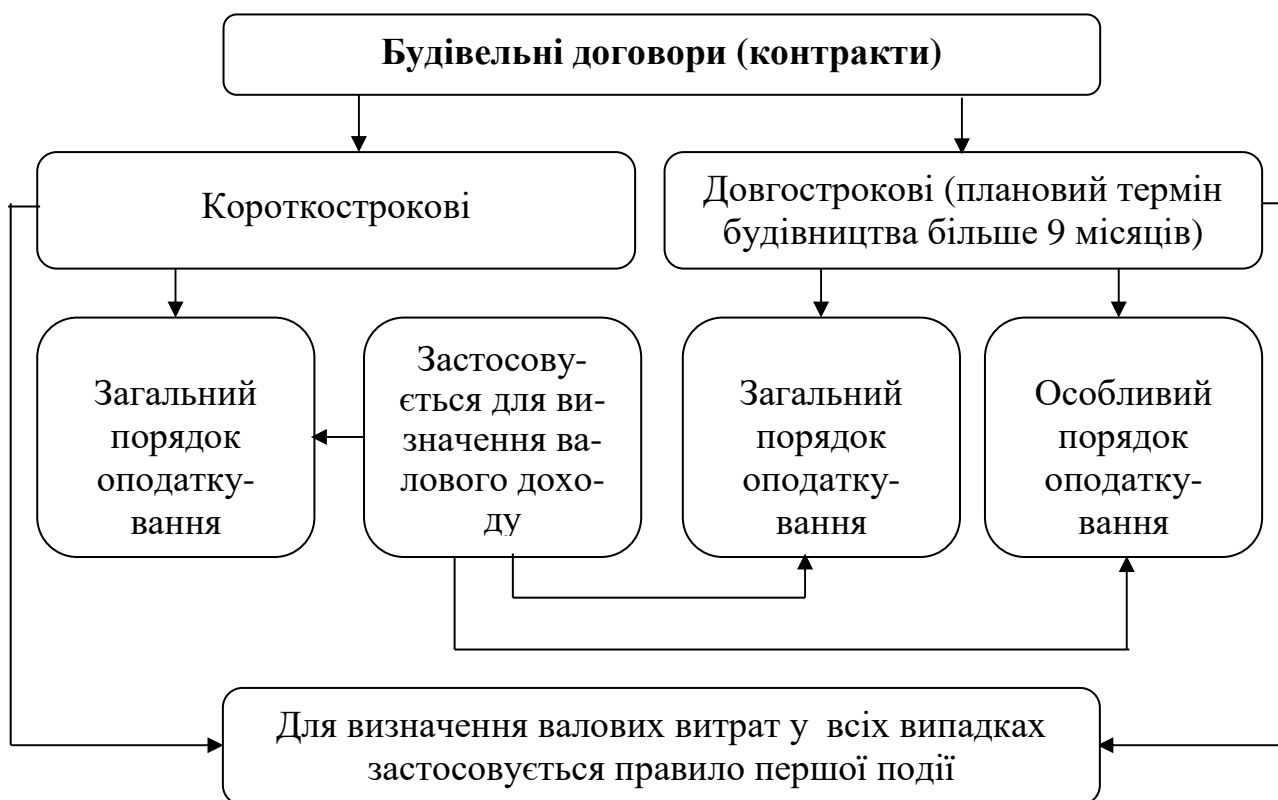


Рис. 2.7. Класифікація будівельних контрактів в податковому обліку

Валовий дохід підрядника при загальному порядку оподаткування визначається за загальним правилом - так званому правилу першої події.

При особливому порядку оподаткування до валового доходу підрядчика (у відповідності з нормою пп. 7.10.7 Закону про прибуток) включається дохід, визначений у відповідності пп. 7.10.5 Закону, тобто розрахунковим шляхом.

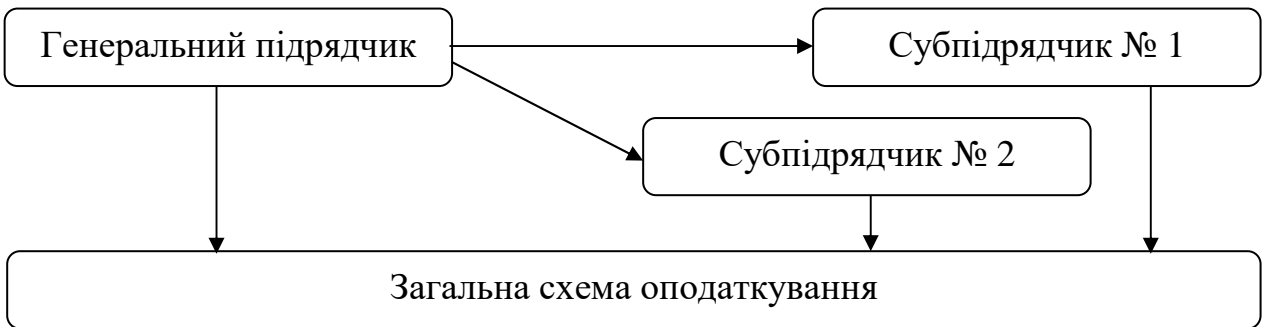
Валові витрати по обох видах будівельних контрактів (короткострокових та довгострокових), незалежно від прийнятого або застосовуваного порядку оподаткування (загальний або особливий), визначається у відповідності з Законом про прибуток на загальних підставах - за правилом першої події з урахуванням норми п. 5.9 Закону.

Підрядчики - це підрядчики та субпідрядчики. Передбачувана Законом про прибуток норма “працює” автономно для кожного підрядчика. Вибір генпідрядником особливого порядку оподаткування результатів діяльності за довгостроковим договором (контрактом) ніяким чином не впливає на рішення по цьому питанню субпідрядчика.

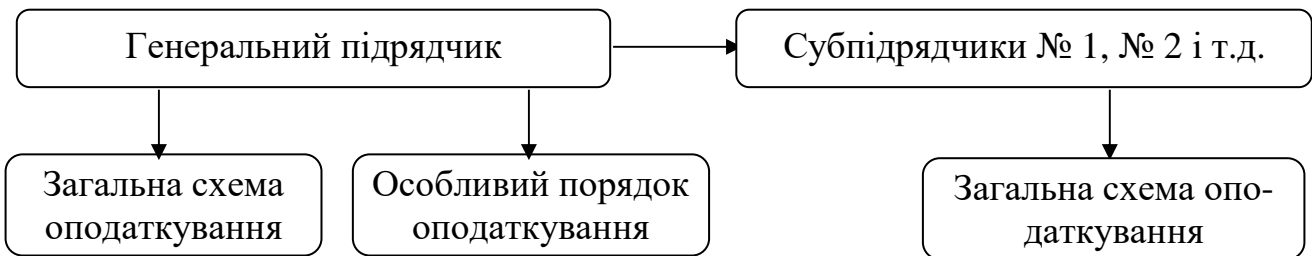
Рішення щодо вибору особливого порядку оподаткування затверджується розпорядчим документом керівника підприємства-підрядчика.

На рисунку 2.8 наведені схеми, які виникають в таких варіантах.

1. Договори як підряду, так і субпідряду - короткострокові



2. Договір підряду - довгостроковий, а договори субпідряду - короткострокові



3. Договори як підряду, так і субпідряду - довгострокові

При такому варіанті може бути два підваріанти

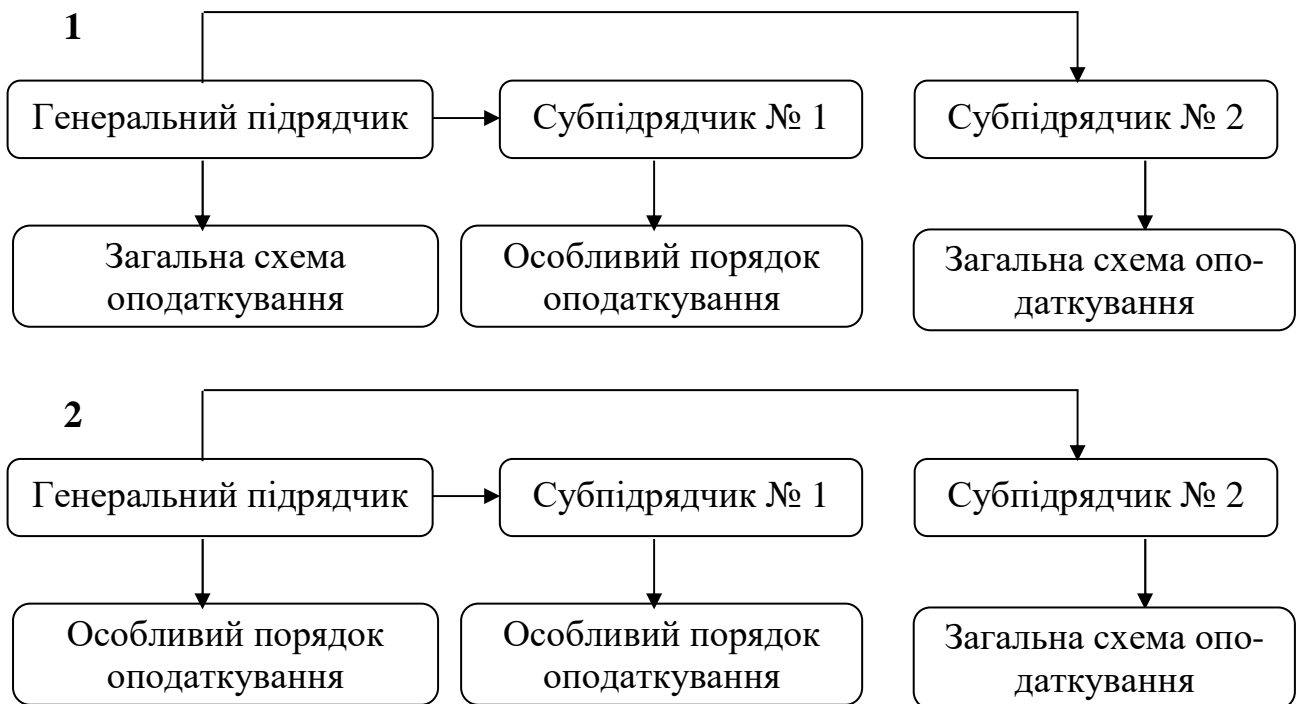


Рис. 2.8. Схеми оподаткування робіт за договорами підряду

Податковий облік при використанні особливого порядку оподаткування ведеться згідно з Порядком № 275 і суттєво відрізняється від податкового обліку при загальній схемі оподаткування.

Однак особливий порядок оподаткування застосовується набагато рідше, ніж загальний.

Дата виникнення податкового кредиту визначається згідно з нормою п. 7.3 Закону про ПДВ.

2.4 Фінансові результати в діяльності будівельного підприємства

Валовий прибуток (збиток) будівельного підприємства розраховується як різниця між чистим доходом від реалізації робіт, послуг і собівартістю реалізованих робіт, послуг.

Кінцевий фінансовий прибуток – чистий прибуток (ЧП) або збиток діяльності будівельного підприємства

$$\text{ЧП} = \text{Пзо} + \text{Проз} + \text{Прім} + \text{Півд},$$

де Пзо – прибуток від здачі об'єктів, робіт і послуг, передбачених договором;

Проз – прибуток від реалізації на сторону основних засобів;

Прім – прибуток від реалізації іншого майна;

Півд – прибуток від інших видів діяльності.

Фінансовий результат від здачі об'єктів, робіт, послуг. Прибуток (збиток) від здачі об'єктів, виконаних будівельних та інших робіт, розраховують за формулою

$$\text{Пзо} = \text{В} - \text{Всо} - \text{ПДВ} - \text{Відр},$$

де Пзо – прибуток від здачі об'єктів, робіт і послуг, грн.;

В – виручка від здачі об'єктів замовнику і виконання робіт і послуг, грн.;

Всо – витрати на виробництво робіт і послуг (собівартість) і здачу об'єктів в експлуатацію, грн.;

ПДВ – податок на додану вартість, грн.;

Відр – відрахування, передбачені законодавством (акцизний збір для підакцизної продукції, експортні платежі), грн.

3. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Автомобільний транспорт - одна з найважливіших сфер підприємницької діяльності. В процесі діяльності кожне підприємство зустрічається з необхідністю перевезення матеріалів, сировини, комплектуючих виробів, готової продукції тощо.

В своїй діяльності транспорт, особливо автомобільний, пов'язаний зі сферами виробництва (де він виступає в ролі внутрішньоцехового і внутрішньозаводського транспорту), безпосередньо приймає участь в процесі виробництва, що переміщує сировину і продукцію всередині підприємства.

Автотранспорт - матеріальна основа виробничого процесу, в якому переміщення вантажів є одночасно і виробничим процесом, і продукцією. Продукція автотранспорту вимірюється тонно-кілометрами або пасажиро-кілометрами.

Виробничі процеси автотранспортного і будь-якого іншого виробничого підприємства значно відрізняються один від одного. Автотранспорт не має справ з сировиною; предметом його праці є вантаж, який надходить на автотранспортне підприємство (АТП) в готовому вигляді, нових продуктів при цьому не створюється. Але, як і будь-яка галузь матеріального виробництва, АТП створює нові вартості.

На автотранспортних підприємствах загального користування в процесі виробничої і фінансової діяльності виконуються наступні види господарських операцій:

- експлуатаційні, транспортно-експедиційні і комерційні;
- технічне і господарське обслуговування, ремонт транспортних засобів, будівель, споруд і обладнання;
- фінансово-розрахункові та інші.

Завдання бухгалтерського обліку на автомобільному транспорті визначаються особливостями цієї галузі:

- підвищення економічної ефективності використання автомобільних засобів;
- поліпшення структури автомобільного парку;
- якісне і повне задоволення народного господарства і населення в переве-

зєннєх.

Предметом бухгалтерського обліку на автотранспортному підприємстві є власність, яка знаходиться в розпорядженні підприємства у вигляді господарських засобів, їх зміни у вигляді господарських операцій, що здійснюються в процесі виконання перевезень, результати господарської діяльності, узагальнені в грошовому виразі.

На рисунку 3.1 наведені складові елементи автотранспортного процесу.

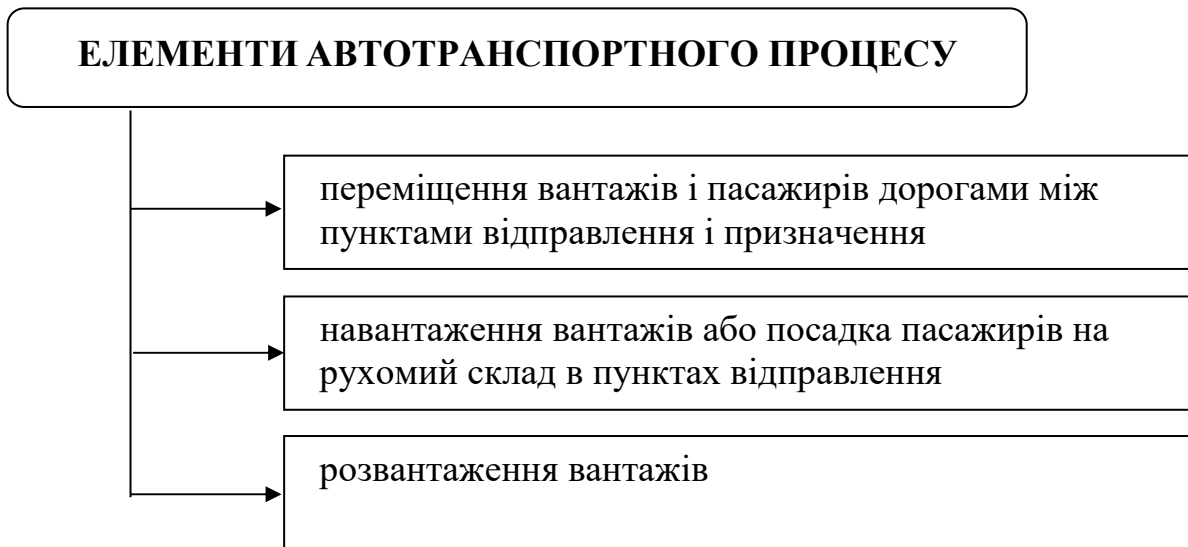


Рис. 3.1. Елементи автотранспортного процесу

На рисунку 3.2 наведені господарські операції автотранспортних підприємств.

3.1. Бухгалтерський облік рухомого складу автотранспортних підприємств

Основні засоби автотранспортного підприємства складають його виробничо-технічну базу і відрізняються від оборотних тим, що функціонують у виробничому процесі тривалий час, зберігаючи свою початкову натуральну форму.

До **основних засобів** автотранспортного підприємства відносять рухомий склад, адміністративні будівлі, виробничий і господарський інвентар тощо.

Основою виробничої бази автотранспортних підприємств є автомобілі,

причепи і напівпричепи, тобто рухомий склад, на якому виконуються автомобільні перевезення.

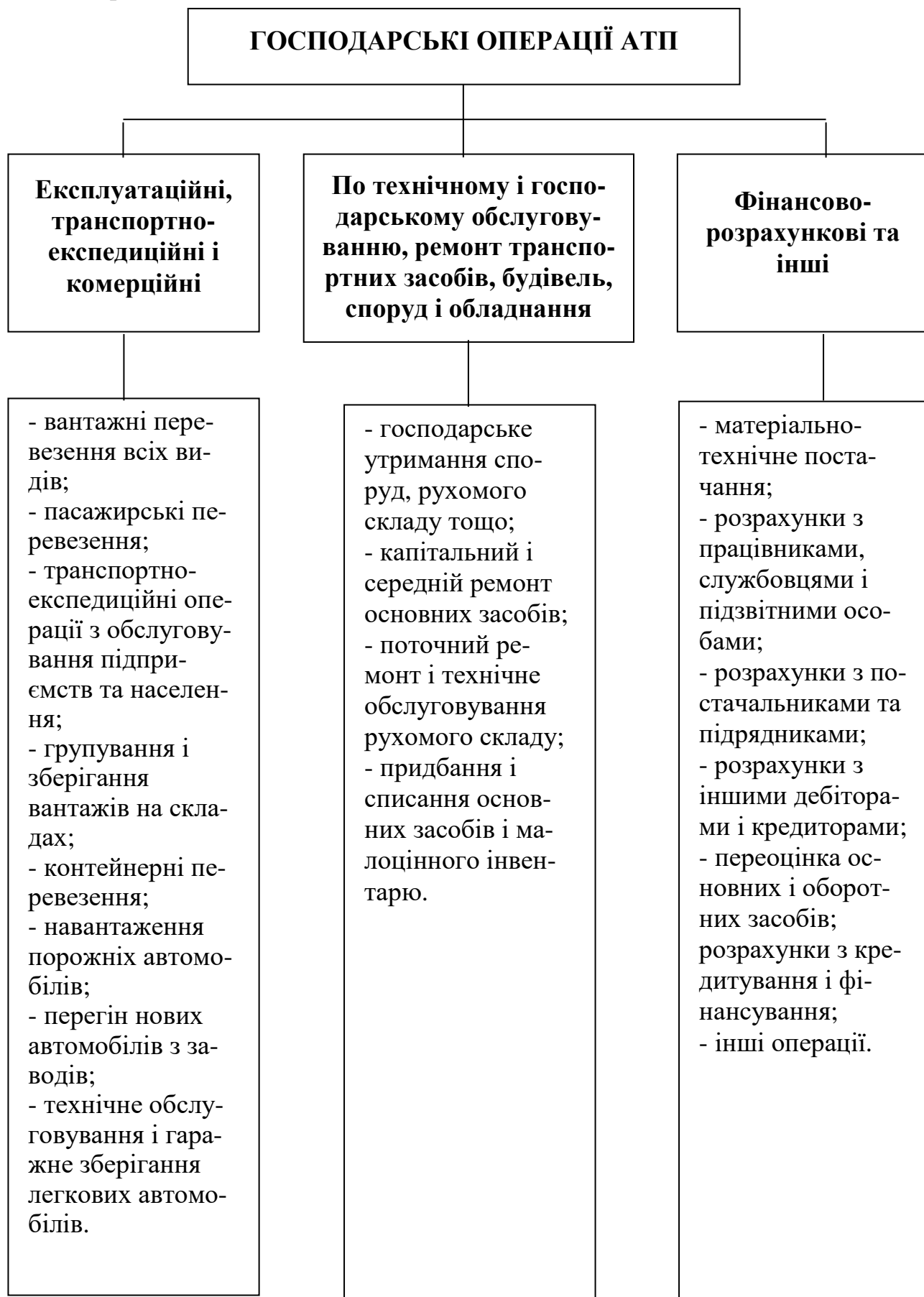


Рис. 3.2. Господарські операції автотранспортного підприємства

До транспортних засобів відносяться:

- автомобілі вантажні;
- автомобілі легкові;
- автомобілі спеціальні;
- автобуси;
- причепа та напівпричепа тощо.

Аналітичний облік і контроль за правильним використанням основних засобів на автотранспортних підприємствах здійснюється за кожним окремим інвентарним об'єктом.

Інвентарним об'єктом є кожний окремий об'єкт зі всіма належними йому пристроями і приладдям.

Рухомий склад, крім інвентарного номера, має і державний номерний знак, який автотранспортне підприємство отримує в Державній автоінспекції. При ліквідації об'єкта номерний знак здається в інспекцію, а при передачі іншому підприємству об'єкт проходить перереєстрацію.

Перелік документів, які застосовуються при обліку рухомого складу автотранспортного підприємства, наведений на рисунку 3.3.

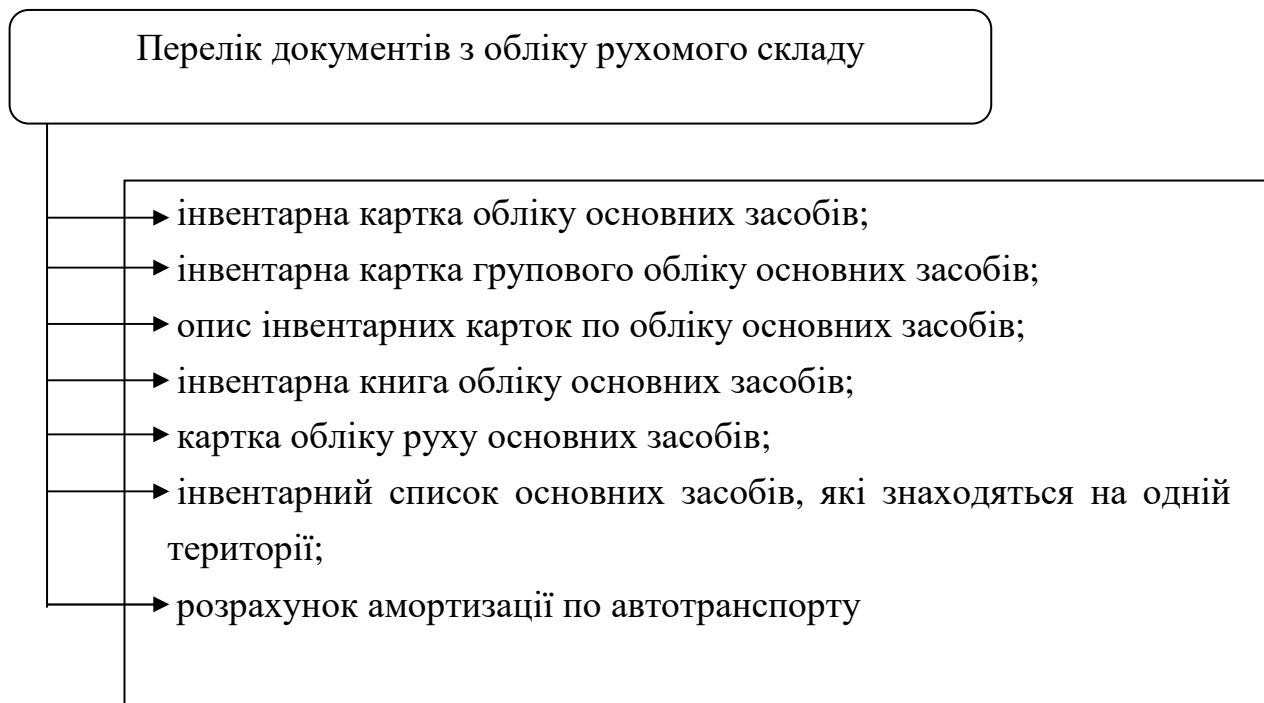


Рис. 3.3. Перелік документів з обліку рухомого складу автотранспортного підприємства

В таблиці 3.1 наведений перелік форм, які застосовуються для технічного обліку рухомого складу.

Таблиця 3.1

Перелік форм, які застосовуються в технічному обліку рухомого складу

Назва форми	Характеристика
1	2
Технічний паспорт автомобіля	Видається АТП або окремому власнику автомобіля відділенням міліції (ДАІ) одночасно з номерним знаком на підставі технічної документації заводу-виробника і документів про прийняття автомобіля на облік у власника. Він є підставою для прийняття автомобіля на технічний і бухгалтерський облік на АТП, а також для закріплення автомобіля за автоколоною, бригадою (екіпажем, водієм)
Табель обліку роботи автопарку	Ведеться щоденно за видами автомобілів (вантажні, легкові, автобуси, автомобілі-таксі тощо) черговим механіком автоколони (АТП)
Акт про поломку (пошкодження) автомобіля	Складається механіком автоколони спільно з водієм даного автомобіля і затверджується керівником (головним інженером) підприємства. На підставі акта проводиться ремонт або заміна пошкоджених частин. Вартість робіт і нових деталей або списується (якщо поломка відбулася не з вини водія або іншої особи), або стягується з винної особи
Акт про технічний стан автомобіля	На підставі акта визначається придатність автомобіля (агрегату) до експлуатації. Цей акт застосовується також як підстава для здачі автомобіля (агрегату) в капітальний ремонт
Акт про технічну непридатність спідометра (таксометра)	Складається черговим механіком (механіком автоколони) і водієм та здається до бухгалтерії
Акт про дорожньо-транспортну пригоду з матеріальним збитком (акт про аварії)	Складається в трьох примірниках при аваріях автомобіля на лінії посадовими особами, які призначені директором АТП. Перший примірник акта передається службі експлуатації, другий - технічній службі, третій є підставою для проведення ремонтних робіт, наступного стягнення або списання вартості ремонту

1	2
Акт ліквідації автомобільних засобів	Застосовується для оформлення браку і списання автомобіля, причепів або напівпричепів при їх ліквідації. Складається в двох примірниках і підписується комісією, призначеною керівником АТП. Перший примірник передається до бухгалтерії після його затвердження, другий - залишається у завідувача автоколони і є підставою для розбирання автомобільного засобу та здачі на склад придатних агрегатів, вузлів і деталей, отриманих в результаті ліквідації
Приймально-здавальний акт	Застосовується для закріплення автомобіля за водієм. Складається в двох примірниках, один з яких залишається в автоколоні, другий - надається водію. Підписується завідувачем (механіком) автоколони і водієм автомобіля, який його приймає

Основні засоби на автотранспортні підприємства можуть надходити в порядку капітальних інвестицій, внесення засновниками (учасниками) до статутного капіталу, шляхом придбання основних засобів у постачальників і капітального будівництва, в результаті безоплатного отримання від інших підприємств або отримання в тимчасове користування в порядку оренди на певний строк за договором з іншим підприємством.

На автомобілі, які надійшли, складається акт відповідної форми, до якого обов'язково додається технічна документація заводу-виробника.

Купівля-продаж автомобіля супроводжується оформленням специфічних документів, кількість і склад яких залежать від того, хто виступає в ролі продавця. Порядок документального оформлення купівлі автомобіля на території України наведений на рисунку 3.4.

Придбані основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

До первісної вартості придбаного автомобіля включаються:

- суми, сплачені продавцеві;
- суми сплаченого реєстраційного збору, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням прав на автомобіль;
- суми непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням автомобіля

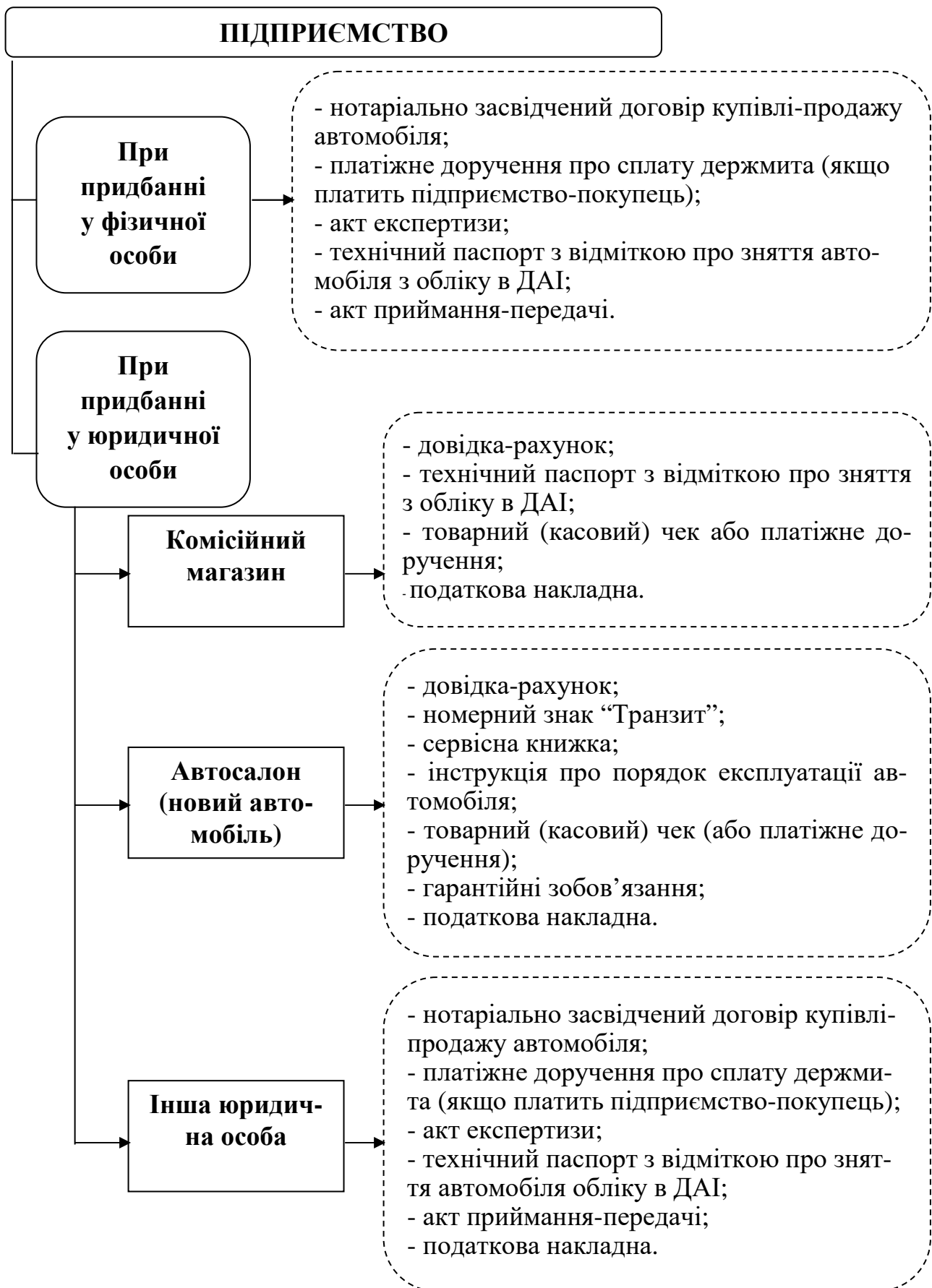


Рис. 3.4. Документи, необхідні для оформлення купівлі-продажу автомобіля

(якщо вони не відшкодовуються);

- витрати зі страхування ризиків доставки автомобіля.

До інших витрат, пов'язаних з придбанням автомобілів, відносяться:

- плата за перереєстрацію, зняття з обліку, огляд автомобіля;

- відшкодування вартості бланків реєстраційних документів і номерних знаків, передбачене Правилами реєстрації;

- плата за проведення експертної оцінки;

- оплата послуг посередників;

- оплата послуг митного брокера.

В бухгалтерському обліку вартість придбаного автомобіля (в т.ч. і вартість запасних частин, що входять згідно з технічною документацією в комплект автомобіля) після введення його в експлуатацію відображається по дебету рахунку 10 "Основні засоби" на субрахунку 105 "Транспортні засоби".

Бухгалтерські проводки з обліку придбання автомобіля у юридичної особи наведені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Бухгалтерські проводки з обліку придбання автомобіля у юридичної особи

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено плату за державну реєстрацію та інші витрати, пов'язані з придбанням автомобіля	152	631
Внесено плату за державну реєстрацію та оплачено інші витрати, пов'язані з придбанням автомобіля	631	311
Отримано та оприбутковано автомобіль	152	631
Нараховано податковий кредит по ПДВ	641	631
Введено в експлуатацію автомобіль за вартістю фактичних витрат	105	152
Оплачено рахунок постачальника автомобілів	631	311

Усі платежі, що стягує ДАІ при оформленні права власності, відносяться на збільшення первісної вартості автомобіля.

При придбанні автомобіля у фізичної особи, яка не є суб'єктом підприєм-

ницької діяльності, сума ПДВ покупцю не відшкодовується.

Якщо *придбання автомобільного транспорту у фізичних осіб* здійснюється через посередників (комісійний магазин або біржу), виплата грошей продавцю здійснюється через рахунок посередника. Якщо гроші виплачуються безпосередньо покупцем, тоді договір завіряється нотаріально, зі сплатою державного мита. Мито в документах про сплату нотаріальних послуг виділяється окремо. До вартості автомобіля включається сума оплати за договором і вартість нотаріальних послуг. ПДВ при придбанні у фізичної особи відсутній.

В таблиці 3.3 наведені бухгалтерські проводки з обліку придбання автомобіля у фізичної особи.

Таблиця 3.3

Бухгалтерські проводки з обліку придбання автомобіля у фізичної особи

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Оплачено автомобіль згідно з договором	631	311
Оплачено нотаріальні послуги (державна нотаріальна контора)	631	311
Сплачено державне мито	152	311
Оплачено витрати по реєстрації	631	311
Сплачено транспортний податок	152	311
Отримано та оприбутковано автомобіль	152	631
Введено в експлуатацію автомобіль (з урахуванням витрат на придбання і державну реєстрацію)	105	152

Оціночна вартість автомобіля, що вноситься до статутного капіталу, погоджується із засновниками підприємства. Якщо відсутні документи, які підтверджують вартість цього автомобіля, його вартість визначається засновниками, про що складається протокол зборів засновників. Якщо засновники не можуть дійти спільної думки з оцінки автомобіля, то проводиться експертна оцінка.

При отриманні автомобіля в результаті внеску до статутного капіталу податкові зобов'язання не виникають.

Отримувач основних засобів за умовою їх використання у виробничій діяльності може нараховувати на них амортизацію.

В таблиці 3.4 наведені бухгалтерські проводки при внесенні автомобіля до статутного капіталу.

Таблиця 3.4

Бухгалтерські проводки при внесенні автомобіля до статутного капіталу

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено заборгованість засновників по внесках до статутного капіталу	46	40
Внесено новий автомобіль до статутного капіталу	105	46
Відображено нарахування плати за державну реєстрацію та інші витрати, пов'язані з придбанням автомобіля	152	631, 377, 685
Внесено плату за державну реєстрацію та інші витрати, пов'язані з придбанням автомобіля	631, 377, 685	311
Віднесено на збільшення вартості об'єкта за вартістю, визначеною справедливою, інші витрати, пов'язані з його оприбуткуванням	105	152

Безкоштовна передача автомобільних засобів від підприємства фізичній особі здійснюється на підставі договору даріння, який укладається в письмовій формі.

Автомобіль, отриманий безкоштовно, обліковується за вартістю, яка вказана в документах на передачу, тобто первісна вартість безкоштовно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, відображається на субрахунку 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”.

Орендні операції проводяться на підставі договору оренди, укладання якого можливе лише із власником автомобіля або з особою, яка має належним чином оформлену та нотаріально завірену довіреність.

Бухгалтерський облік орендних операцій регламентується П(С)БО 14 “Оренда”.

Транспортні засоби, передані за договором оперативної оренди, залишаються на балансі орендодавця із зазначенням, що це майно передане в оренду. Прийнятий в оренду транспортний засіб обліковується на позабалансовому рахунку 01 “Орендовані необоротні активи” у орендаря із зазначенням, що це майно одержано в оренду.

Бухгалтерські проводки з оперативної оренди транспортних засобів у орендаря наведені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Бухгалтерські проводки з оперативної оренди транспортних засобів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Прийнято автомобіль в оперативну оренду	01	-
Нараховано орендну плату	92	685
Відображено ПДВ	641	685
Перераховано орендну плату	685	311

Автомобіль, переданий у фінансову оренду, включається до складу основних засобів орендаря. В таблиці 3.6 наведені бухгалтерські проводки з обліку фінансової оренди.

Таблиця 3.6

Бухгалтерські проводки з оперативної оренди транспортних засобів

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Отримано у фінансову оренду автомобіль за оцінкою, погодженою з орендодавцем	105	531
Відображено поточну заборгованість за об'єкт оренди	531	611
Сплачено орендну плату	377	311

1	2	3
Зменшено поточну заборгованість за фінансовою орендою	611	377
Нараховано амортизацію	91	131

У випадку викупу орендарем транспортного засобу, як об'єкта фінансової оренди, після закінчення терміну оренди, орендодавець на підставі документів на оплату кредитує рахунок 531 “Зобов’язання з фінансової оренди” в кореспонденції з рахунком 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” на залишкову вартість об'єкта оренди.

Ремонт - це комплекс операцій з відновлення справності або працездатності виробів, відновлення ресурсів виробів або їх складових частин. Ремонт поділяється на поточний і капітальний.

На рисунку 3.5 наведена характеристика видів ремонтів транспортних засобів.

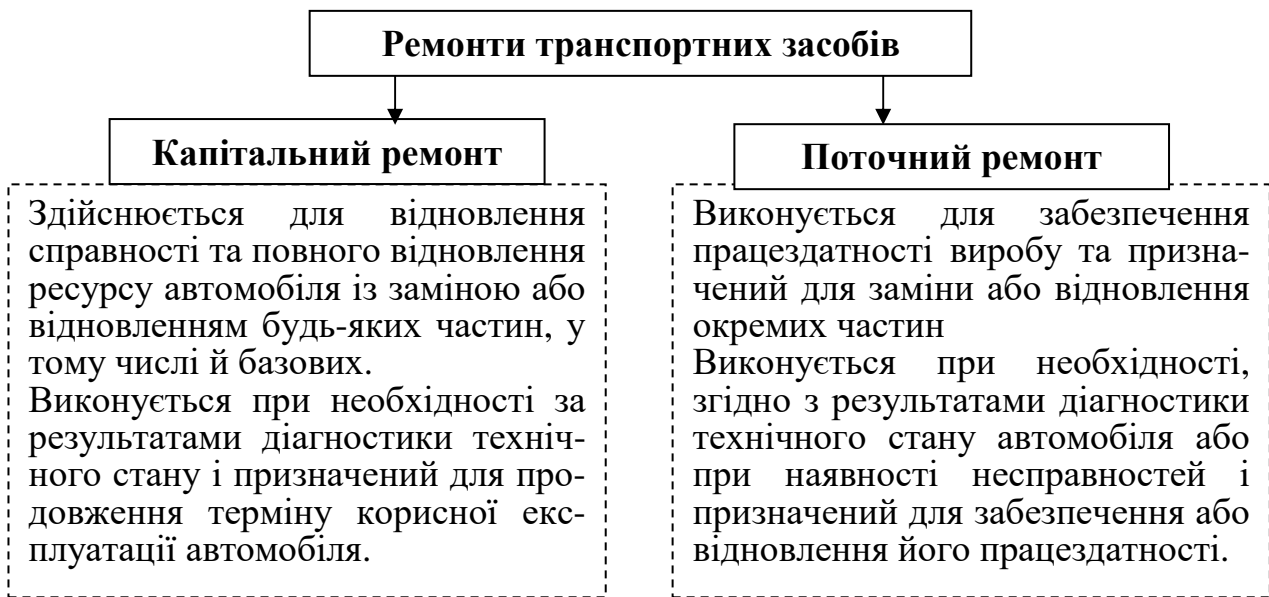


Рис. 3.5. Характеристика ремонтів транспортних засобів

Витрати на поточний ремонт рухомого та нерухомого складу основних засобів включаються до витрат підприємства.

Підприємства в бухгалтерському обліку вартість поточних ремонтів відносять на рахунки 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витра-

ти”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 97 “Інші витрати”.

В бухгалтерському обліку витрати, пов’язані із закінченим капітальним ремонтом, відносяться на збільшення балансової вартості цих основних засобів.

Ремонт основних засобів може виконуватися підрядним способом, тобто сторонньою організацією на підставі договору (підряду) або господарським способом, тобто цехами самого АТП (рисунок 3.6).

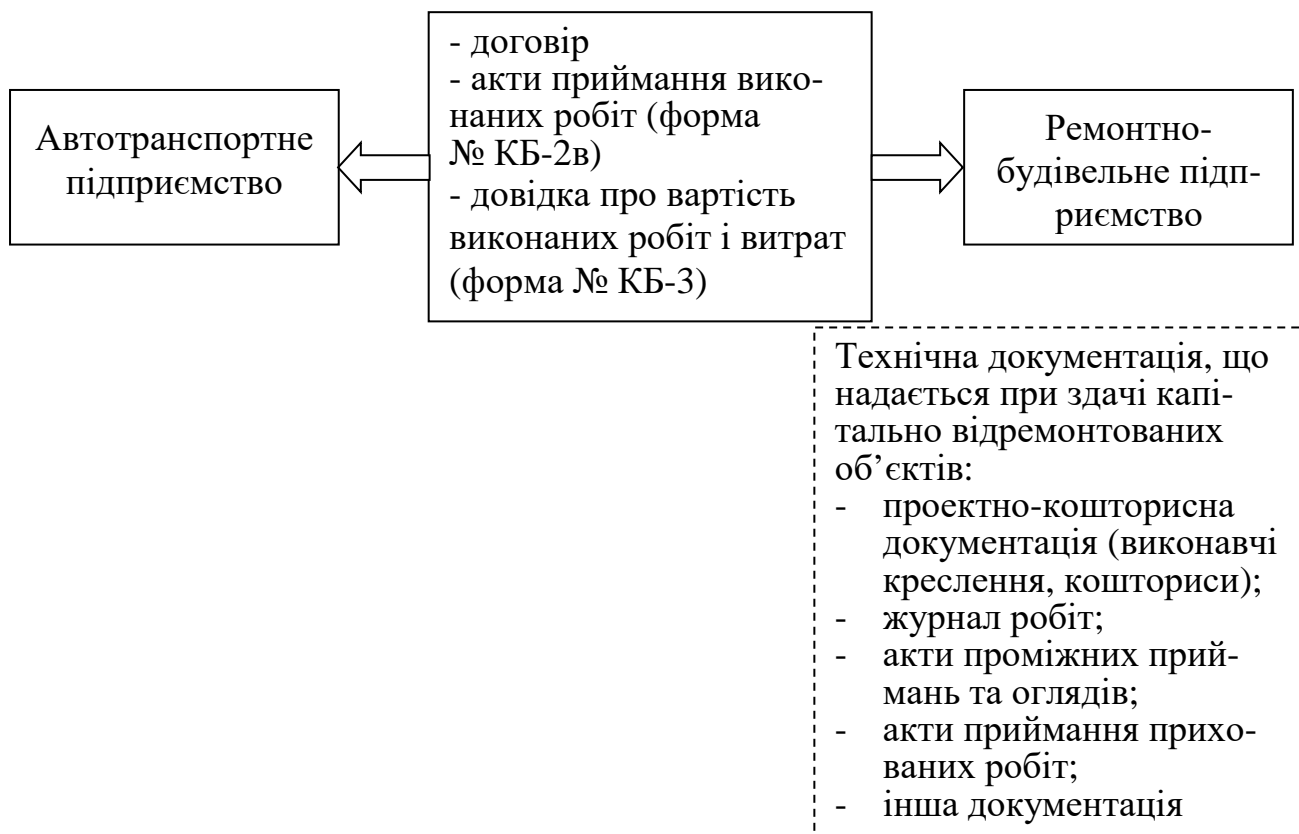


Рис.3.6. Документування ремонтів при підрядному способі виконання робіт

Право прийняття рішення про припинення експлуатації рухомого складу на підприємстві та подальше його списання або продаж належить власнику автотранспорту, який може делегувати це право керівнику підприємства.

Для оформлення продажу автомобіля підприємству необхідно:

- нотаріально засвідчити підписаний сторонами угоди договір купівлі-продажу;
- пред’явити акт експертної оцінки (оплата вартості акта оцінки визначається за домовленістю сторін);
- сплатити держмити;

- передати автомобіль покупцеві за актом приймання-передачі (ф. ОЗ-1) з доданим до нього технічним паспортом, у якому стоїть відмітка органів ДАІ про зняття автомобіля з обліку;

- видати покупцеві податкову накладну.

При передачі автомобіля від одного підприємства іншому за плату акт форми ОЗ-1 складається у трьох примірниках: перші два залишаються у підприємства-продавця (перший примірник додається до звіту, другий призначений для особи, у підзвіті якої знаходився автомобіль), третій примірник передається особі, яка від імені підприємства-покупця приймає автомобіль (наявність довіреності при цьому є обов'язковою).

При передачі автомобіля покупцеві - фізичній особі також складається акт приймання-передачі.

Кошти, отримані від продажу автомобіля, залишаються на підприємстві і спрямовуються на інвестиції, але при цьому вони залишаються державною власністю.

Ліквідація основних засобів може відбуватися як з власної ініціативи підприємства, так і у зв'язку з їх вимушеною заміною внаслідок розкрадання, знищення тощо.

Для визначення непридатності транспортного засобу до експлуатації, неможливості і неефективності проведення його ремонту, а також оформлення необхідної документації для його списання на підприємстві наказом керівника створюється постійно діюча комісія в складі:

- головного інженера або заступника керівника підприємства;
- головного бухгалтера або його заступника;
- особи, на яку покладено відповідальність за зберігання основних засобів.

Оприбуткування матеріальних цінностей, отриманих при демонтажу об'єкта, оформлюється накладною чи прибутковим ордером за ціною можливого використання (запасні частини і автомобільні шини) або за ціною брухту.

Витрати, понесені у зв'язку з придбанням, поліпшенням таких об'єктів після ліквідації, відшкодовуються підприємству у вигляді компенсації, отриманої від винної особи (у випадку ліквідації з незалежних від підприємства причин), або у вигляді амортизації (у випадку ліквідації з власної ініціативи).

3.2. Бухгалтерський облік запасів автотранспортних підприємств

Запаси є одними з важливих і значних складових активів АТП та займають домінуючу позицію у складі витрат. Запаси призначені для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення.

На рисунку 3.7 наведена класифікація запасів за місцем знаходження.

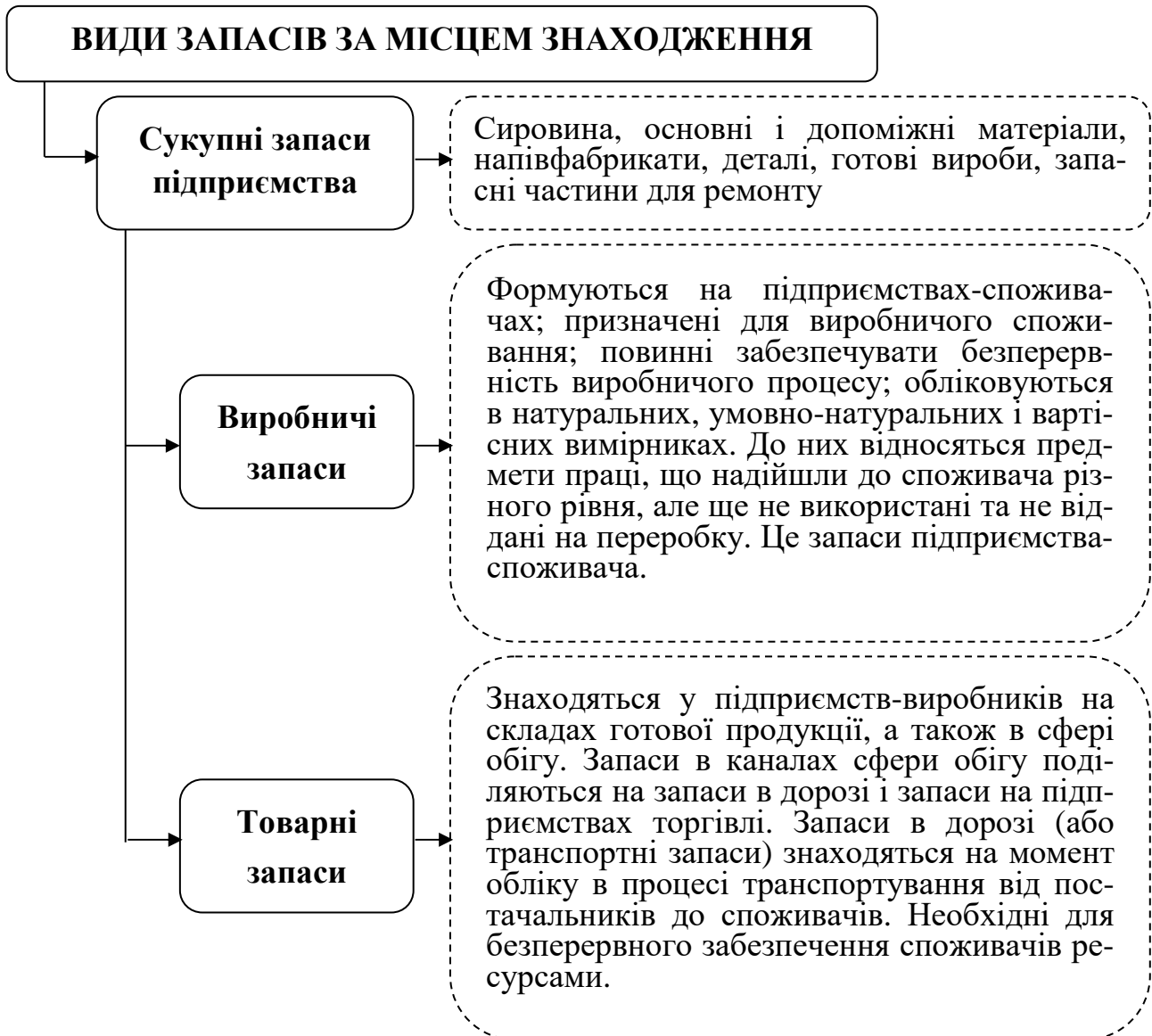


Рис. 3.7. Класифікація запасів за місцем знаходження

В синтетичному обліку запаси автотранспортних підприємств відображаються за *первісною собівартістю*, під якою розуміється їх вартість за ціною придбання або заготівлі, включаючи транспортно-заготівельні витрати або від-

хилення від планових цін.

Рух запасів обліковують в бухгалтерії на підставі первинних документів, якими оформлюється надходження на склад, видача зі складу і використання запасів при експлуатації, технічному обслуговуванні і ремонті транспортних засобів та на інші потреби.

Організація документообігу, а також строки і порядок проходження і обробки документів з обліку матеріальних цінностей на АТП залежать від багатьох умов, найважливішими з яких є: характер діяльності даного підприємства; кількість і розміщення місць зберігання матеріалів; кількість номенклатур (облікових одиниць) і обсяг облікової інформації; спосіб обробки облікових документів (ручний, частково автоматизований, повністю автоматизований); система організації бухгалтерського обліку; метод та форма обліку, що застосовуються.

Облік запасів на АТП при значній їх кількості та номенклатурі доцільно вести за оперативно-бухгалтерським (сальдовим) методом, згідно з яким облік запасів в натурі здійснюється безпосередньо матеріально відповідальними особами, а бухгалтерія веде їх кількісно-сумовий облік (рисунок 3.8).

3.3. Облік паливно-мастильних матеріалів

Для обліку надходження і витрачання палива у кількісному і грошовому виразі Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 20 “Виробничі запаси”, субрахунок 203 “Паливо” (обліковуються наявність і рух палива для технологічних потреб виробництва, експедиції транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель.

На рисунку 3.9 наведена структура субрахунку 203 “Паливо”.

Аналітичний облік ПММ ведеться за їх видами, місцями зберігання та матеріально відповідальними особами.

На аналітичному рахунку “Нафтопродукти на складі” підприємства, які мають приміщення для зберігання ПММ, обліковують наявність і рух всіх видів нафтопродуктів у ваговому і грошовому виразі, що знаходяться на нафтоскладах, в пунктах заправки, на виробничих відділках, у відділеннях, бригадах.

На рисунку 3.9 наведений порядок документування руху паливно-мастильних матеріалів.

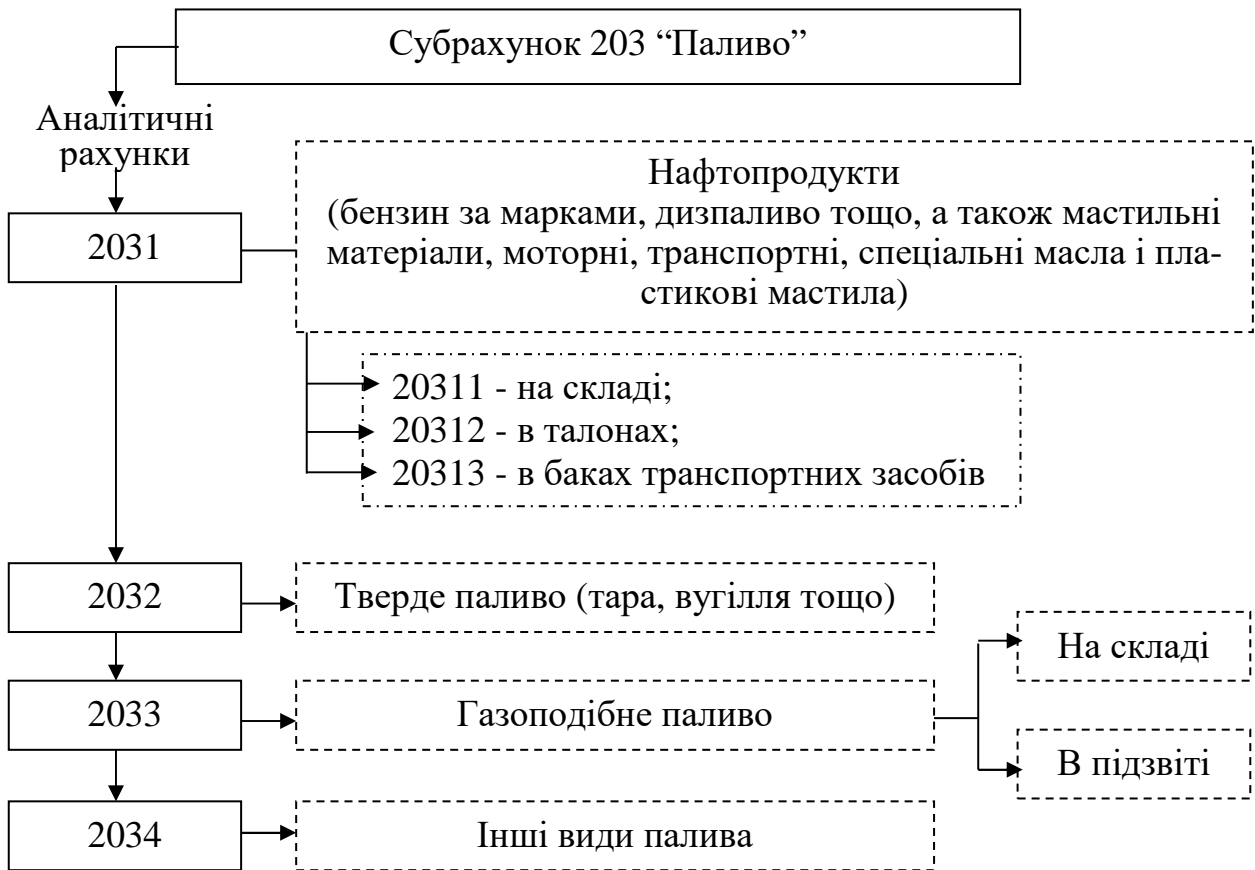


Рис. 3.8. Структура субрахунку 203 “Паливо”

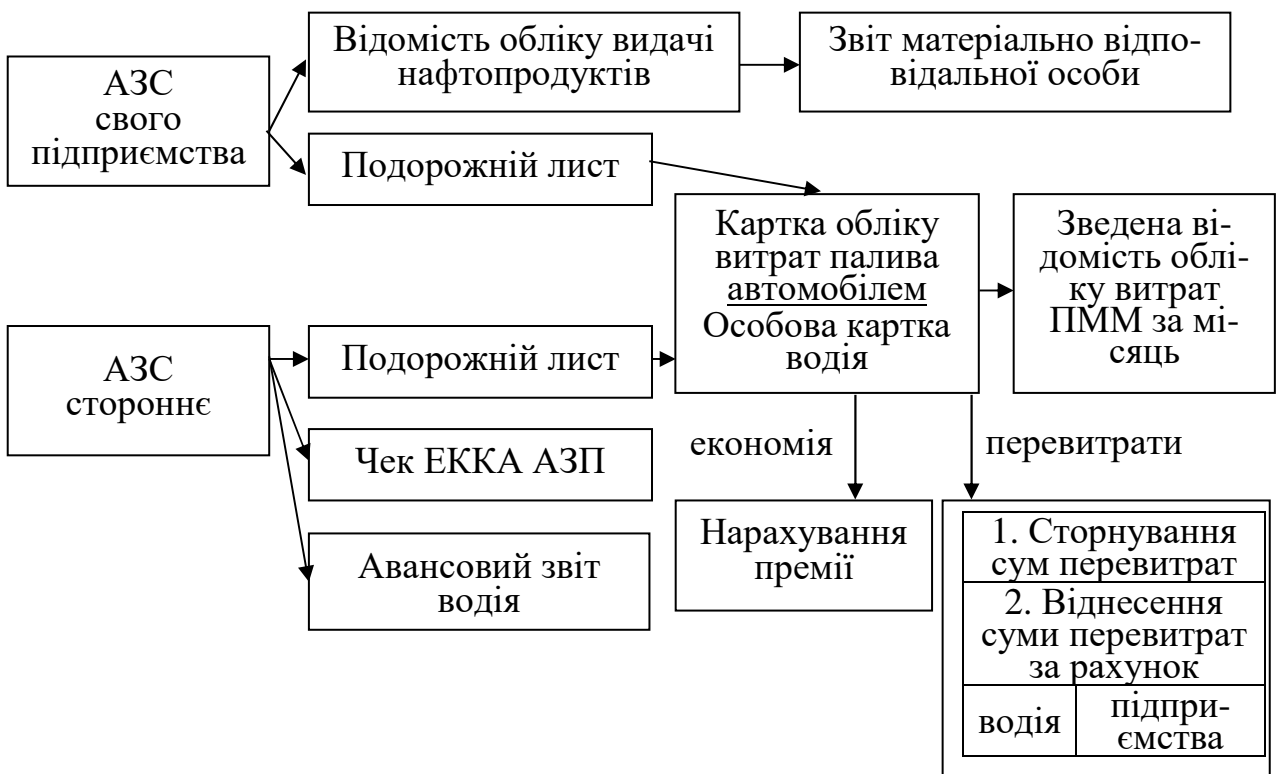


Рис. 3.9. Документування руху паливно-мастильних матеріалів

3.4. Облік запасних частин

Запасні частини - це окремі вузли, агрегати і деталі транспортних засобів, призначені для заміни частин основних засобів, які зносилися.

Субрахунок 207 “Запасні частини” призначений для обліку придбаних чи виготовлених запасних частин, ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті.

Структура субрахунку 207 “Запасні частини” наведено на рисунку 3.10.

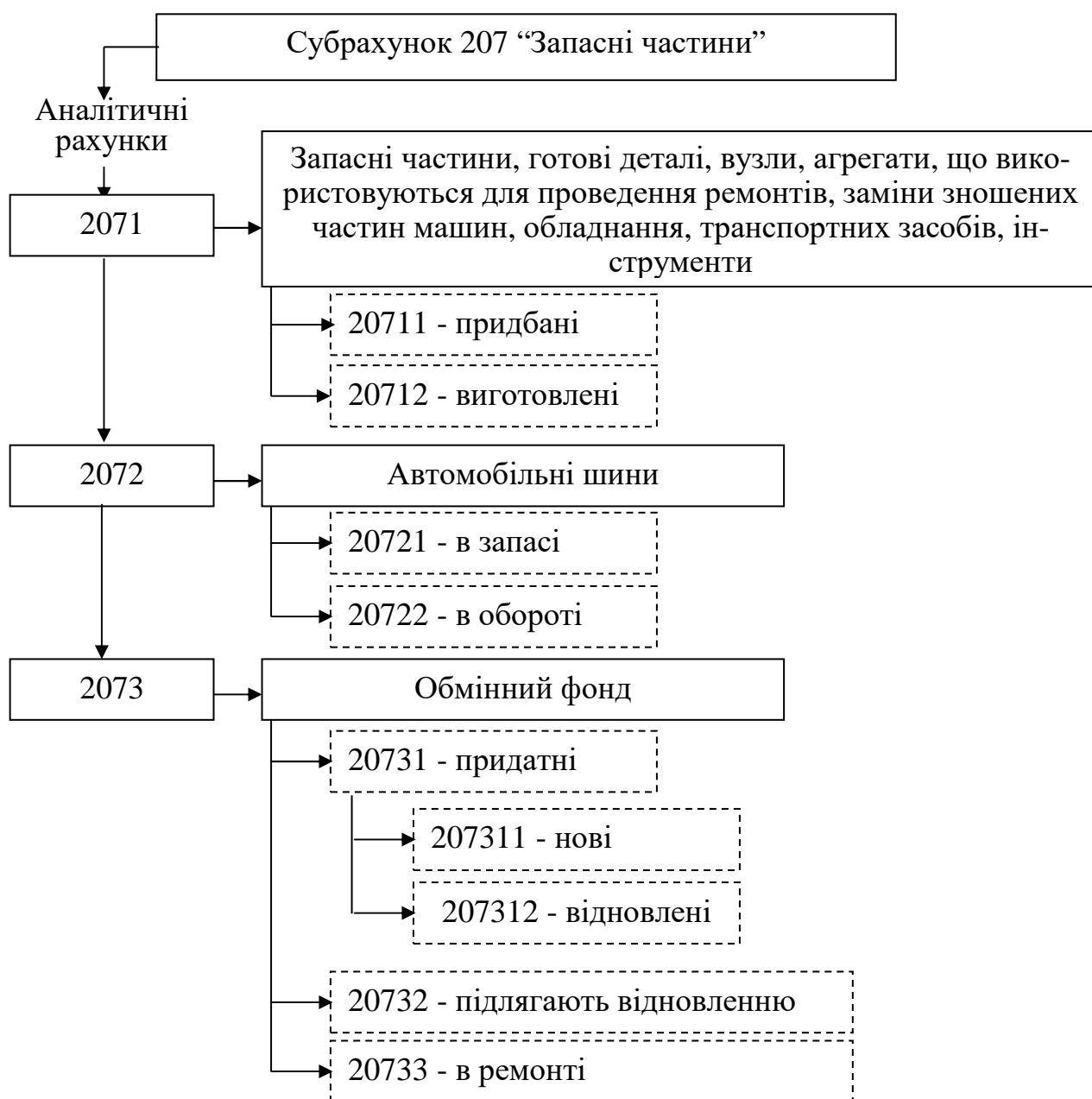


Рис. 3.10. Структура субрахунку 207 “Запасні частини”

3.5 Калькулювання собівартості автомобільних перевезень

На автотранспортних підприємствах застосовуються позамовний та однопроцесний (однопередільний або простий) методи калькулювання собівартості послуг (рисунок 3.11).

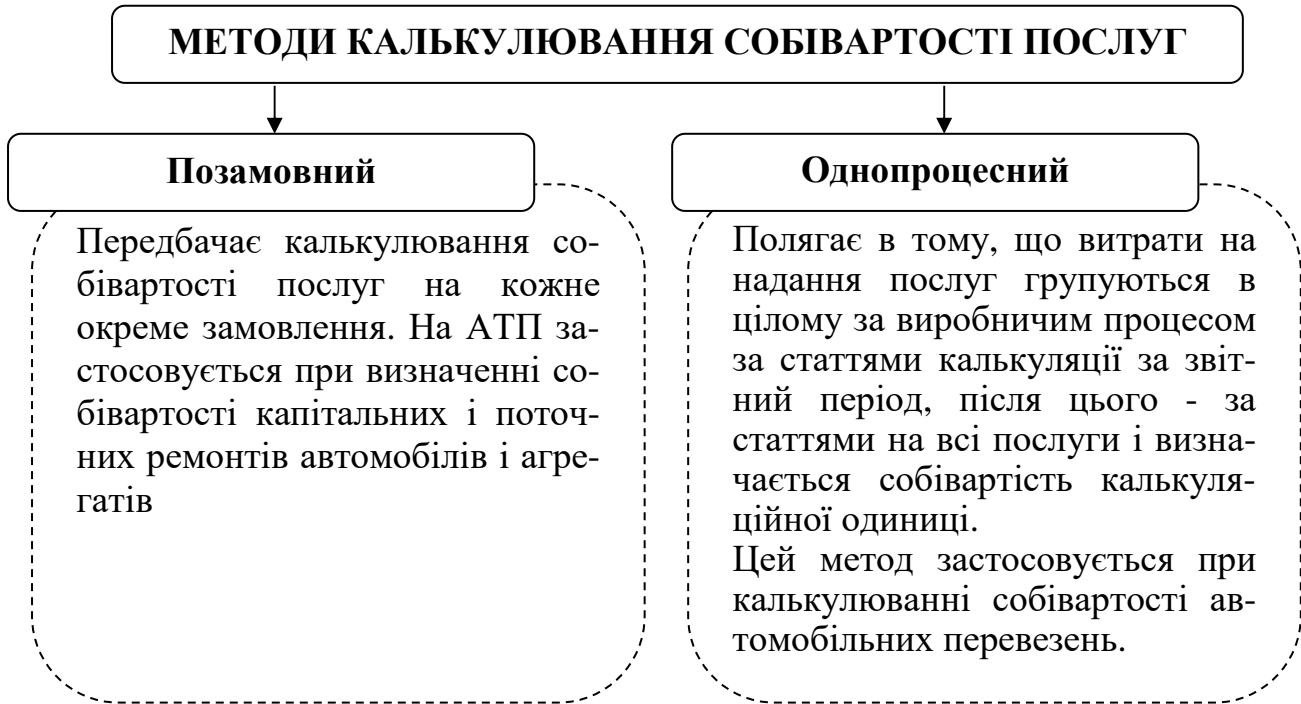


Рисунок 3.11. Методи калькулювання собівартості послуг

3.6. Формування та відображення фінансових результатів автотранспортного підприємства

Автотранспортні підприємства отримують прибуток в основному від експлуатаційної діяльності. Прибуток визначається як різниця між доходами, отриманими за перевезення та за інші види виконаних робіт, і фактичними витратами.

Загальна сума прибутку, отримана за надані населенню, а також установам та організаціям послуги, розраховується за формулою

$$\Pi = \text{Дзаг} - \text{Взаг}, \quad (3.1.)$$

де П - загальна сума прибутку, грн.;

Дзаг. - загальна сума доходів, отриманих за надані населенню, а також
установам і організаціям транспортно-експедиційні послуги, грн.;

Взаг. - загальна сума витрат на транспортно-експедиційні послуги, грн.

На рисунку 3.13 наведена схема формування фінансового результату автотранспортного підприємства.

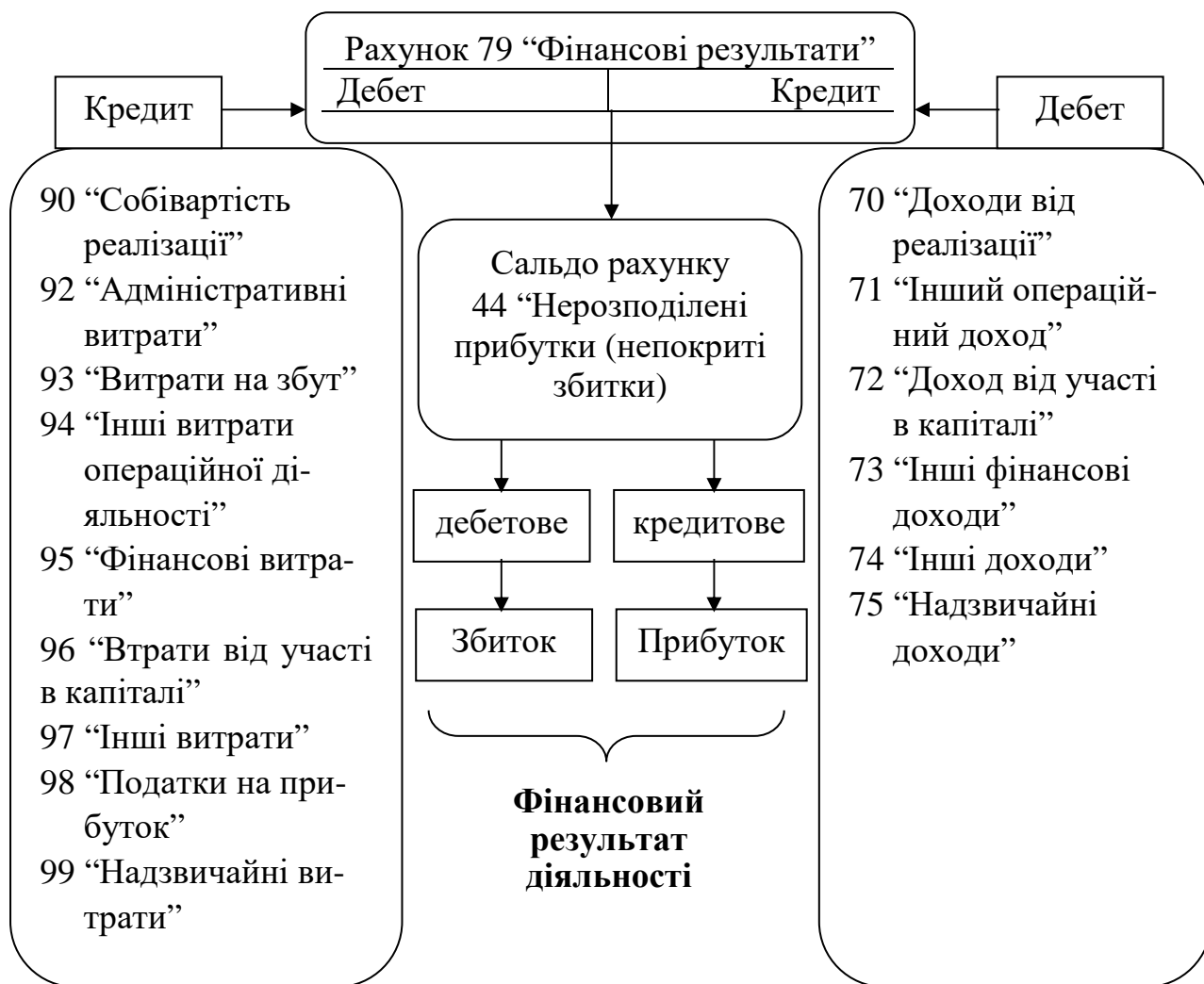


Рис. 3.13. Формування фінансових результатів діяльності

В таблиці 3.7 наведені бухгалтерські проводки з обліку результатів виробничої та фінансово-господарської діяльності автотранспортного підприємства.

Таблиця 3.7

Бухгалтерські проводки з обліку результатів виробничої та
фінансово-господарської діяльності

Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
	Дебет	Кредит
Відображено результат від реалізації автомобільних перевезень, робіт та послуг	703 79	79 903
Отримано доходи, які відносяться до майбутніх періодів	30, 31	69
Списано суму завданої шкоди від нестач, крадіжок та пошкодження цінностей:		
- виявлених при інвентаризації	847	20, 22
- за якими не встановлені винні особи	91, 92	947
- одночасно за роздрібними цінами віднесено на винних осіб	375	947
Розподілено прибуток після затвердження річного звіту:		
- за рахунок прибутку звітного періоду проведені відрахування до резервного капіталу	443	43
- використано частину прибутку на збільшення статутного капіталу	443	40
- відображено вартість активів, які підлягають розподілу між учасниками автотранспортного підприємства	443	67

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. - К.: Знання-Прес, 2003. - 206 с.
2. Бутинець Т.А., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 672 с.
3. Даньків Й.Я., Лучко М.Р., Остап'юк М.Я. Навч. посіб. - Ужгород: Ужгородський нац. ун-т, 2001. - 162 с.
4. Малюга Н.М., Лебедзевич Я.В., Горецька Л.Л., Давидюк Т.В. Облік в галузях економічної діяльності: автотранспорт і будівництво: Навч. посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"/ За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 480 с.
5. Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі. Курс лекцій: Навч. посібник. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця та доц. Н.М. Малюги. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 608 с.
6. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2000. - 448 с.
7. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях. - К.: А.С.К., 2000. – 624 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М. Бухгалтерський облік: Облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: Навч. посібник для студентів вузів. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 480 с.
9. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит". – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 416 с.
10. Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посібник. – К.: А.С.К., 2000. – 504 с.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
1. ОБЛІК У ТОРГІВЛІ.....	4
1.1. Особливості організації бухгалтерського обліку на торговельному підприємстві.....	4
1.2. Документальне оформлення та облік надходження товарів в торгівлі.....	6
1.3. Особливості бухгалтерського обліку операцій з надходження товарів.....	9
1.4. Документальне оформлення та облік вибуття товарів в торгівлі.....	14
2. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА.....	23
2.1. Учасники будівництва та їх виконавці.....	23
2.2. Бухгалтерський облік у замовника.....	24
2.3. Бухгалтерський облік у підрядчика.....	27
2.4. Фінансові результати в діяльності будівельного підприємства.....	34
3. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ.....	35
3.1. Бухгалтерський облік рухомого складу автотранспортних підприємств.....	36
3.2. Бухгалтерський облік запасів автотранспортних підприємств.....	49
3.3. Облік паливно-мастильних матеріалів.....	50
3.4. Облік запасних частин.....	52
3.5. Калькулювання собівартості автомобільних перевезень.....	53
РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА.....	56

Навчальне видання

**Білова Олена Сергіївна
Білова Ірина Сергіївна
Єрьоміна Оксана Леонідівна
Распопова Юлія Олександрівна**

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
У ГАЛУЗЯХ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА**

Навчальний посібник

Тем. план 2007, поз. 100

Підписано до друку 29.05.07. Формат 60x84 1/16. Папір друк. Друк плоский.
Облік.-вид. арк. 2,76. Умов. друк. арк. Тираж 100 пр. Замовлення №

Національна металургійна академія України
49600, Дніпропетровськ-5, пр. Гагаріна, 4

Редакційно-видавничий відділ НМетАУ