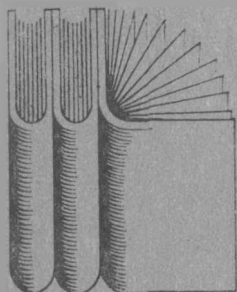


МІНІСТЕРСТВО
ВИЩОЇ
ТА СЕРЕДНЬОЇ
СПЕЦІАЛЬНОЇ
ОСВІТИ УРСР

НАВЧАЛЬНО-
МЕТОДИЧНИЙ
КАБІНЕТ
З ВИЩОЇ
ОСВІТИ

НАВЧАЛЬНИЙ
ПОСІБНИК



**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
У ГАЛУЗЯХ
НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА**

КИЇВ

1991

МІНІСТЕРСТВО ВИЩОЇ І СЕРЕДНЬОЇ СПЕЦІАЛЬНОЇ ОСВІТИ УРСР
НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНИЙ КАБІНЕТ З ВИЩОЇ ОСВІТИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ ІНСТИТУТ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

Я.В.Мех, П.Журавель, Я.Д.Крупка, А.І.Крисоватий

Утверждено в печать
и на выпуск в свет

Директор  Я.А.Козаков

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
У ГАЛУЗЯХ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

Затверджено Радом Навчально-методичного кабінету
з вищої освіти при Мінвузі УРСР як навчальний
посібник для студентів економічних спеціальностей

Київ НМК ВО 1991

Бухгалтерський учет в отраслях народного хозяйства: Учеб. пособие /Сост. Я.В. Мех, Г.П. Журавель, Я.Д. Крупка, А.И. Крисоватий. - К.: УМК ВО, 1991. - 248 с.-Іл укр. яз.

У навчальному посібнику розглянуто основні принципи і особливості бухгалтерського обліку в галузях народного господарства: промисловості, будівництві, сільському господарстві, торгівлі, на транспорті і в бюджетних установах. В окремі розділи виділено облік капітальних вкладень і облік у кооперативах. Облік виробничих витрат і доходів у різних галузях розглядається з використанням цифрових прикладів і необхідних розрахунків.

Розрахований на студентів економічних вузів і факультетів, ним можуть скористатися облікові працівники державних підприємств і кооперативів.

Іл. 10. Бібліограф.: 40 назв.

В учебном пособии рассмотрены основные принципы и особенности бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства: промышленности, строительстве, сельском хозяйстве, торговле, на транспорте и в бюджетных учреждениях. В отдельные разделы выделены учет капитальных вложений и учет в кооперативах. Учет производственных затрат и доходов в различных отраслях рассматривается с использованием цифровых примеров и необходимых расчетов.

Расчитан на студентов экономических вузов и факультетов, его могут использовать работники учета государственных предприятий и кооперативов.

Укладачі: Я.В. Мех, Г.П. Журавель, Я.Д. Крупка,
кандидати економічних наук, доценти
А.І. Крисоватий, стажист-дослідник

Рецензенти: Б.М. Литвин, д-р екон. наук, проф.
О.Б. Дволянська, гол. бух. виробничого
ос"єднання "Темістерно"

Розвиток економічних методів господарювання вимагає нових підходів до бухгалтерського обліку. В зв'язку з розширенням самостійності підприємств, переходом їх на самоокупність і самофінансування змінюються функції і завдання обліку. Розширюються потреби в обліковій інформації для оперативного управління господарськими процесами всередині підприємства і дещо звужуються завдання бухгалтерського обліку в забезпеченні зовнішньої статистики. Характерними рисами сучасного обліку є:

наближення обліку до місця споживання виробничих ресурсів, чіткий розподіл відповідальності між керівниками підрозділів за раціональне використання ресурсів і вплив витрат на фінансові результати;

підвищення оперативності й аналітичності обліку для прийняття своєчасних і обґрунтованих управлінських рішень на підприємстві;

використання в обліку сучасної обчислювальної й організаційної техніки для оперативного одержання інформації керівниками всіх підрозділів про результати роботи.

Міністерством фінансів СРСР, галузевими міністерствами і відомствами останнім часом розроблений ряд нормативних актів щодо організації обліку, аналізу та контролю в умовах роботи на принципах повного господарювання і самофінансування.

У цьому навчальному посібнику знайшли відображення принципи обліку при різних моделях господарського механізму, особливості обліку в умовах переходу на орендний підряд, нормативно-чекова система обліку та контролю виробничих витрат, інші особливості в таких галузях народного господарства як промисловість, будівництво, сільське господарство, торгівля, транспорт, невиробнича сфера. Зроблена спроба з допомогою методу моделювання подати всі можливі варіанти обліку капітальних вкладень та їх фінансування.

В окрему главу посібника виділений облік у кооперативах, де розглянуті загальні положення ведення бухгалтерського обліку, основні господарські операції і порядок їх записів до облікових реєстрів у кооперативах, що діють у сфері виробництва та послуг.

Навчальним посібником можуть скористатися студенти економічних вузів з спеціальності "Облік, контроль і аналіз господарської діяльності" всіх спеціалізацій, для вивчення особливостей бухгалтерського обліку в різних галузях народного господарства. Він може використовуватися й працівниками обліку державних підприємств і кооперативів у практичній діяльності.

Посібник складено на основі нормативних та інструктивних матеріалів різних галузей, виданих до 1 жовтня 1989 р. Цифрові приклади, назви підприємств і організацій - умовні.

Г л а в а I. ОБЛІК КАПІТАЛЬНИХ ВКЛАДЕНЬ І ЇХ ФІНАНСУВАННЯ

I.1. Капітальні вкладення, їх структура і завдання обліку

Капітальні вкладення - це витрати на будівництво і придбання основних засобів. На капітальні вкладення в нашій країні направляються значні кошти, які рік у рік зростають. До кінця дванадцятої п'ятирічки обсяг капітальних вкладень повинен становити 1 трильйон крб., що на 24% більше, ніж було вкладено за роки одинадцятої п'ятирічки.

В обліку капітальні вкладення групуються за різними ознаками: їх складом/технологічна структура капітальних вкладень/; спрямуванням витрат /відтворювальна структура капітальних вкладень/; за галузлями народного господарства; способом здійснення будівельно-монтажних робіт; джерелами фінансування. Класифікація капітальних вкладень подана на рис. I.1.

Останнім часом з метою активізації інвестиційної діяльності передбачені значні зрушення в структурі капітальних вкладень, які повинні відіграти важливу роль в оздоровленні економіки країни. Коротко їх суть можна виразити так.

1. Поліпшення технологічної структури капітальних вкладень бачиться в збільшенні частки витрат на придбання і монтаж машин та обладнання як найбільш активної частини засобів виробництва з високим рівнем економічної ефективності.

2. З метою вдосконалення відтворювальної структури основну масу коштів направити на реконструкцію і технічне переозброєння діючих підприємств за рахунок скорочення витрат на нове будівництво.

3. У галузевому плані найбільше коштів передбачається вкласти у галузі, що випускають товари народного споживання та збільшити асигнування невиробничої сфери з метою соціальної переорієнтації економіки.

КЛАСИФІКАЦІЯ КАПІТАЛЬНИХ ВКЛАДЕНЬ

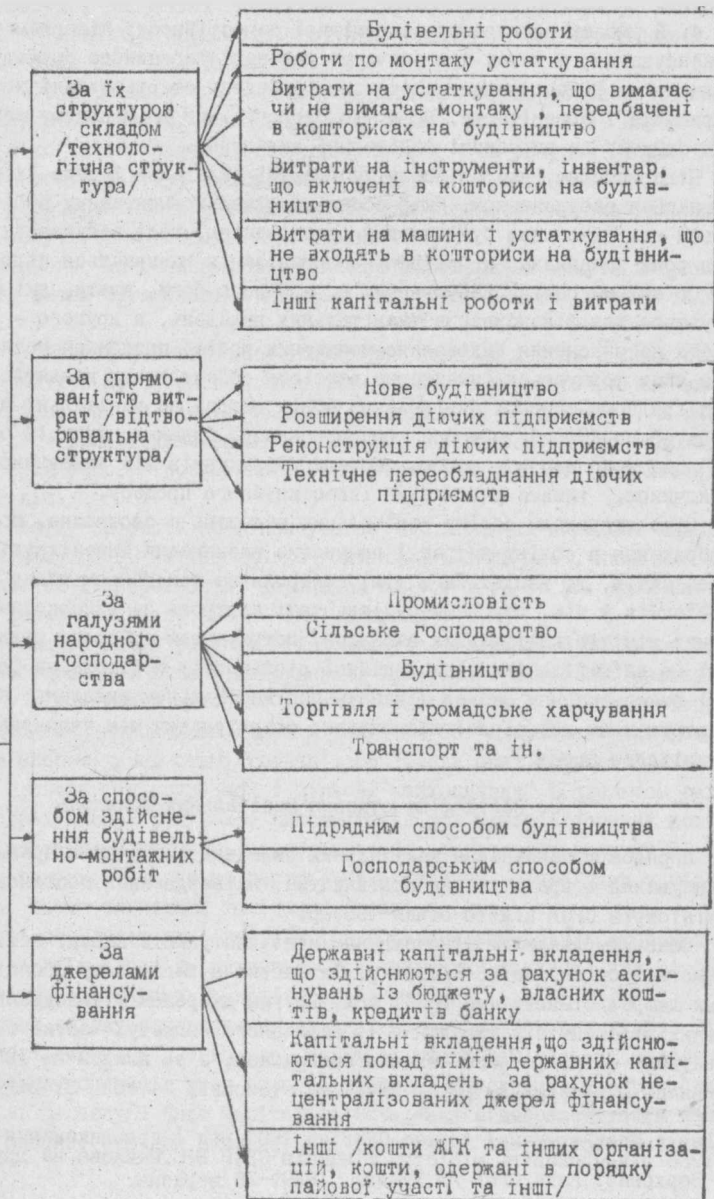


Рис. 1.1. Структура капітальних вкладень

4. В умовах розширення економічної самостійності підприємств, самофінансування, а також при значному дефіциті державного бюджету основним джерелом фінансування капітальних вкладень стають власні кошти підприємств і організацій. Водночас скорочуються до мінімуму асигнування із бюджету на виробничі капітальні вкладення.

Підприємство, яке здійснює капітальні вкладення і веде їх облік, називається забудовником. Якщо обсяги будівельно-монтажних робіт передаються для виконання будівельним організаціям, тоді забудовник виступає в ролі замовника, а будівельна організація називається підрядчиком.

Об'єктами обліку забудовника є, з одного боку, кошти, які нагромаджуються для фінансування капітальних вкладень, а другого - ними є затрати на виконання будівельно-монтажних робіт, придбання устаткування, з яких формується інвентарна вартість об'єктів, що вводяться в дію. При підрядному способі будівництва облік витрат на капітальні вкладення значно простіший, ніж при господарському. Однак до функцій обліку тоді додатково входить широка система розрахунків між замовником і підрядчиком, іншими учасниками інвестиційного процесу.

Отже завданням обліку капітальних вкладень є своєчасне, повне відображення в обліку витрат і правильне визначення інвентарної вартості об'єктів, що вводяться в дію; контроль за виконанням плану введення об'єктів у дію, строками будівництва; контроль за використанням виділених лімітів капітальних вкладень, дотриманням суворого режиму економії на всіх ділянках інвестиційної діяльності; контроль за формуванням і використанням джерел фінансування капітальних вкладень; контроль за дотриманням договірної дисципліни, розрахунками між учасниками інвестиційного процесу.

1.2. Облік фінансування капітальних вкладень

Порядок фінансування капітальних вкладень визначений Правилами фінансування і кредитування будівництва, затвердженими постановою Ради Міністрів СРСР від 10 січня 1987 р.

Основним джерелом фінансування нині виступають власні кошти підприємств і організацій. В 1990 р. їх частка в загальному обсязі фінансових джерел становитиме понад 58%. Другим джерелом фінансування капітальних вкладень є асигнування із державного бюджету. Частка бюджетних асигнувань останнім часом значно зменшилася, а за планом на 1990 р. порівняно з попереднім роком зниження становить 24,8%¹. За рахунок

¹ Див.: Про Державний бюджет СРСР на 1990 рік і про виконання бюджету за 1988 рік. Доповідь міністра фінансів СРСР В.С.Павлова на другій сесії Верховної Ради СРСР // Правда.-1989.-26 вересня.

власних коштів і бюджетних асигнувань фінансується будівництво нових і розширення діючих підприємств, титульні списки на які затверджені Радом Міністрів СРСР і Держпланом СРСР.

Технічне переозброєння і реконструкція діючих виробництв повинні здійснюватися за рахунок коштів фонду розвитку виробництва, науки і техніки, а об'єктів невиробничого призначення – за рахунок коштів фонду соціального розвитку, інших фондів і бюджетних асигнувань.

Через недостатність власних коштів для фінансування капітальних вкладень можуть використовуватися позики банку.

Крім цього, на фінансування капітальних вкладень можуть направлятися кошти інших організацій, одержані в порядку пайової участі та інших коштів.

Для відкриття фінансування забудовник повинен подати в банк річний план капітального будівництва, план фінансування капітальних вкладень, титульні списки, копії зведених кошторисних розрахунків, а також договір, якщо будівництво ведеться підрядним способом, а при одержанні кредиту, крім того, – розрахунок економічної ефективності від введення об'єкта в дію.

Для обліку операцій по фінансуванню капітальних вкладень використовується рахунок 93 "Фінансування капітальних вкладень", який має три субрахунки: 93-1 "Передбачені державним планом"; 93-2 "Які здійснюються понад державний план"; 93-3 "Інші джерела".

За кредитом цього рахунку відображаються одержані й фактично використані забудовником суми фінансування. При фінансуванні капітальних вкладень у межах плану внесення власних коштів у банк відображається бухгалтерськими записами за дебетом рахунків 86 "Амортизаційний фонд", 87 "Фонди економічного стимулювання", 88 "Фонди спеціального призначення", 96 "Цільове фінансування і цільові надходження" і кредитом рахунку 51 "Розрахунковий рахунок". Використання цих централізованих коштів, а також бюджетних асигнувань відображається за кредитом рахунку 93-1 і дебетом рахунків витрат на капітальні вкладення, розрахунки з підрядчиками, постачальниками та іншими організаціями.

Власні централізовані джерела фінансування забудовник нагромаджує і зберігає в банку на рахунках "Розрахунковий рахунок" або 54 "Рахунки в банку за коштами на капітальні вкладення".

Порядок обліку використання власних нецентралізованих джерел фінансування залежить від того, де ведеться облік капітальних вкладень: у самостійному балансі, чи в балансі основної діяльності підприємства /IV розділі балансу/. Якщо капітальні вкладення відображаються в самостійному балансі, то при використанні фінансових джерел робляться такі записи.

У балансі основної діяльності:

Д-т рахунків 86 "Амортизаційний фонд", 87 "Фонди економічного стимулювання", 88 "Фонди спеціального призначення", 96 "Цільове фінансування і цільові надходження";

К-т рахунків 51 "Розрахунковий рахунок", 54 "Рахунок в банку за коштами на капітальні вкладення".

У балансі капітальних вкладень:

Д-т рахунків витрат і коштів на капітальні вкладення /33, 50, 51, 60/;

К-т рахунку 93-2 "Фінансування капітальних вкладень, що здійснюються понад державний план".

Якщо капітальні вкладення обліковуються в балансі разом з основною діяльністю, то схема бухгалтерських записів буде мати такий вигляд:

Д-т рахунків по обліку витрат і розрахунків на капітальні вкладення /33, 60 та ін./;

К-т рахунків 51 "Розрахунковий рахунок", 54 "Рахунки в банку за коштами на капітальні вкладення" і водночас на цю ж суму:

Д-т фондів і цільового фінансування /86, 87, 88, 96/;

К-т рахунку 93-2 "Фінансування капітальних вкладень, що здійснюються понад державний план".

Для фінансування капітальних вкладень підприємства можуть використовувати довгострокові й короткострокові позики банку. Довгострокові позики надаються понад встановлені ліміти капітальних вкладень в основному на проведення високоефективних заходів щодо технічного переозброєння і реконструкції діючих потужностей, розширення і організації виробництва товарів народного споживання, житлове будівництво та інші соціальні потреби. Одержані кредити в балансі капітальних вкладень збільшують обсяг фінансування за кредитом рахунку 93 і дебетом рахунків грошових коштів, витрат, розрахунків /33, 50, 51, 60/. Одночасно в балансі основної діяльності відображається одержана позика за дебетом рахунку 82 "Використання кредитів банку за рахунок прибутку і фондів" і кредитом рахунку 92 "Довгострокові кредити банку".

Погашення довгострокових кредитів проводиться за рахунок власних коштів і в обліку відображається так:

Д-т рахунку 92 "Довгострокові кредити банку";

К-т рахунку 51 "Розрахунковий рахунок".

Одночасно ця операція повинна бути записана так:

Д-т рахунків 81 "Використання прибутків /доходів/", 86 "Амортизаційний фонд", 87 "Фонди економічного стимулювання", 88 "Фонди спеціального призначення".

К-т рахунку 82 "Використання кредитів банку за рахунок прибутку і фондів".

Короткострокові позики надаються підприємствам і організаціям на виплату технологічного та іншого устаткування, як вітчизняного так і імпортного, до планового строку здачі його в монтаж. При цьому за користування позикою до 6 місяців підприємства сплачують банку 5% річних, понад цей строк - 10% річних.

Одержання забудовником позики відображається в обліку за кредитом рахунку 90 "Короткострокові позики банку" в кореспонденції з дебетом рахунків 07 "Будівельні матеріали і обладнання до установок", або 60 "Розрахунки з постачальниками і замовниками". Погашення позики відображається в обліку записом:

Д-т рахунку 90 "Короткострокові позики банку";

К-т рахунку 93 "Фінансування капітальних вкладень".

1.3. Облік витрат на капітальні вкладення і визначення інвентарної вартості об'єктів

Облік капітальних вкладень здійснюється відповідно до Основних положень обліку капітальних вкладень, затверджених Міністерством фінансів СРСР і ЦСУ СРСР 12 грудня 1986 р.

Витрати на капітальні вкладення обліковуються на рахунку 33 "Капітальні вкладення". Це калькуляційний рахунок, де ведеться облік витрат на незавершене будівництво з наростаючими підсумками з початку будівництва, формується інвентарна вартість завершених об'єктів. Цей рахунок має 5 субрахунків: 33-1 "Капітальні вкладення, передбачені державним планом"; 33-2 "Капітальні вкладення, які здійснюються понад державний план"; 33-3 "Безпланові капітальні вкладення" - це витрати на будівництво об'єктів, не передбачених титульними списками, будівництво яких проводилось за рахунок оборотних коштів та інших недозовлених джерел; 33-4 "Завершені капітальні вкладення, не забезпечені фінансуванням" - відображаються витрати на завершене будівництво, на яке частково або повністю відсутні джерела фінансування; 33-5 "Витрати, які не збільшують вартості основних засобів". До них відносяться:

а/ витрати, що передбачені в зведених кошторисах на будівництво та на підготовку експлуатаційних кадрів, передбачену консервацію об'єктів, фінансування в порядку пайової участі та ін.;

б/ витрати, не передбачені в зведених кошторисах на будівництво та відраховані в фонд будівельної організації, вартість безкоштовно переданих іншим організаціям незавершених об'єктів, устаткування, бу-

дівельних матеріалів, витрати на зношення і демонтаж об'єктів, будівництво яких далі вестися не буде.

Синтетичний облік витрат за кредитом рахунку 33 ведеться в журналі-ордері № 16. Облік капітальних вкладень, як і джерел їх фінансування здійснюється окремо від основної виробничої діяльності. Це викликано тим, що капітальні вкладення фінансуються за рахунок спеціальних джерел і для цього не можуть використовуватися оборотні кошти підприємства. Це розмежування може бути таким:

1. Капітальні вкладення і їх джерела відображаються в балансі основної діяльності, але в окремому IV розділі за активом и пасивом балансу.

2. Капітальні вкладення відображаються в самостійному балансі типової форми № I - забудовник. На самостійний баланс, як правило, переводяться відділи /управління/ капітального будівництва, яким плануються великі обсяги капітальних вкладень, будівництво нових підприємств і т.д.

Аналітичний облік капітальних вкладень ведеться у відомості № 18. В аналітичному обліку за дебетом рахунку 33 витрати повинні групуватися відповідно до класифікації капітальних вкладень /див. рис. I.I/. Насамперед вони групуються за об'єктами, які будує дане підприємство. Це потрібно для визначення інвентарної вартості кожного об'єкта, за якого вони будуть після введення в дію обліковуватися в складі основних засобів. Велике значення має правильна організація аналітичного обліку капітальних вкладень за їх технологічною структурою. Відомість № 18 містить такі показники цієї класифікації: 1. Будівельні роботи.
2. Монтажні роботи.

При підрядному способі будівництва облік витрат на будівельно-монтажні роботи проводиться на основі прийнятих до оплати рахунків підрядних організацій за фактично виконані роботи згідно з кошторисною вартістю або договірними цінами. Договірна ціна на об'єкти будівництва визначається спільно замовником і підрядчиком при участі генеральної проектної організації і субпідрядчиків. В основі договірної ціни лежить кошторисна вартість об'єктів. Крім цього, в договірну ціну включаються й інші витрати, які повинні компенсуватися замовником: дорожчання матеріалів, компенсації по заробітній платі в зв'язку з підвищенням тарифних ставок, за вислугу літ, за перевезення працівників, надбавки за роботу вахтовим методом та ін. Договірна ціна - це контрактна ціна і повинна враховувати економію коштів та витрат від скорочення строків будівництва. Різниця між кошторисною вартістю і договір-

нов ціноз становить економію від вдосконалення проектних рішень. Згідно з діючим законодавством 25% суми цієї економії направляється в доходи державного бюджету, а 75% розподіляється між учасниками будівництва /замовником, підрядними і проектними організаціями/ з врахуванням кратного вкладу кожного в зниженні вартості будівництва.

Порядок відображення витрат на виконання будівельно-монтажних робіт за дебетом рахунку 33 "Капітальні вкладення" залежить від прийнятої форми розрахунків між замовником і підрядчиком. Починаючи з 1986 р. розрахунки проводились щомісячно, на основі підписаних замовником і підрядчиком довідок про вартість виконаних робіт і витрат за технологічними етапами і комплексами робіт /форма № 3/. У такому порядку розрахунки проводилися в межах 95% кошторисної вартості об'єкта. Решту 5% вартості замовник сплачував підрядчику після повного завершення робіт і введення об'єкта в дію згідно з актом приймання виконаних робіт на завершеному будівництвом об'єкті /форма КС-2/.

Як свідчить практика, такий порядок розрахунків себе не виправдав. Він призводив до значного відставання адачі об'єктів у експлуатацію від обсягу будівельно-монтажних робіт, розбазарювання коштів на багатьох будовах, зростання незавершеного будівництва. В 1987 р. на 1 крб. обсягу будівельно-монтажних робіт було введено в дію об'єктів на 98 коп., а в 1988 р. цей показник становив тільки 94 коп. У 1988 р. порівняно з 1985 р. незавершене будівництво зросло на 50 млрд. крб. Про це говорив М.С.Горбачов на зустрічі з киянами під час поїздки в Україну 28 лютого 1989 р. У зв'язку з цим постановою Ради Міністрів СРСР від 30 вересня 1989 р. № 809 "Про деякі заходи щодо покращення стану справ у капітальному будівництві" передбачено з 1990 р. перейти на розрахунки з підрядчиками за готову будівельну продукцію, тобто за завершені будівництвом і підготовлені до випуску продукції чи надання послуг підприємства, їх черги і об'єкти, прийняті до експлуатації в установах порядку.

При господарському способі будівництва на рахунку 33 "Капітальні вкладення" облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт ведеться згідно з Основними положеннями щодо планування і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженими Держпланом СРСР, Держбудом СРСР, Міністерством фінансів СРСР і ЦСУ СРСР 24 вересня 1984 р.

Основними статтями, в розрізі яких ведеться облік, є матеріали, заробітна плата виробничих працівників. Особливо на рахунку 24 "Витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання" групуються витрати на експлуатацію будівельної техніки, які в кінці місяця відносяться на об'єкти будівництва відповідно до виконаної роботи, чи відпрацьованого

часу. Накладні витрати забудовника попередньо групуються на рахунку 26 "Загальногосподарські витрати" і списуються в дебет рахунку 33 "Капітальні вкладення" будівельні роботи - пропорційно до прямих витрат, а монтажні роботи - пропорційно до основної заробітної плати виробничих працівників.

3. Устаткування, здане до монтажу. Вітчизняне й імпортне устаткування перед здачею його до монтажу обліковується за рахунком 07 "Будівельні матеріали і устаткування до монтажу" субрахунках 07-3 "Устаткування до монтажу вітчизняне" і субрахунок 07-4 "Устаткування до монтажу імпортне". Передача устаткування до монтажу оформляється відповідним актом /типова форма № М-25/, а в бухгалтерському обліку відображається за дебетом рахунку 33 "Капітальні вкладення" і кредитом рахунку 07 "Будівельні матеріали і устаткування до монтажу".

4. Устаткування, що не вимагає монтажу, відноситься прямо на витрати з капітальних вкладень на основі рахунків постачальників. У вартість цього устаткування при його введенні в дію включаються також витрати на транспортування устаткування, виконання вантажно-розвантажувальних робіт та ін.

5. Інші капітальні роботи і витрати відображаються в дебеті рахунку 33 "Капітальні вкладення" в ході їх виникнення. Сюди відносяться витрати на проектно-пошукові роботи; утримання дирекції підприємств, що будуються; на розвідувальні роботи і для відведення земельних ділянок під будівництво; на підготовку експлуатаційних кадрів нових підприємств; різні компенсації, доплати, не передбачені кошторисними цінами; премії за здачу в експлуатацію об'єктів і виробничих потужностей; збитки, що включаються в інвентарну вартість об'єктів /від реалізації на сторону устаткування, матеріалів, списання дебіторської заборгованості, від ліквідації основних засобів забудовника та ін./ Окремо в обліку забудовника повинні відображатися прибутки від реалізації матеріальних цінностей, послуг, одержаних штрафів, пені, які включаються в склад інших джерел фінансування капітальних вкладень наступного року.

Аналітичний облік капітальних вкладень за їх відтворальною структурою /нове будівництво, реконструкція, розширення, технічне переозброєння діючих підприємств/ ведеться в оперативному порядку і в бухгалтерському обліку не відображається.

Після завершення будівельно-монтажних робіт визначається інвентарна вартість об'єктів будівництва, за якою вони вводяться в дію і включаються до складу основних засобів підприємства. Інвентарна вартість побудованого об'єкта складається: при підрядному способі будівництва - із кошторисної вартості, включаючи вартість проектно-кошто-

рисної документації; різні надávки, компенсації понад кошторисну вартість. В основу розрахунку може також бути закладена договірна ціна. При господарському способі будівництва інвентарна вартість складається із фактичних витрат на виконання проектних і будівельно-монтажних робіт, відповідної частки накладних витрат і збитків.

Інвентарна вартість устаткування, що вимагає монтажу, складається із вартості устаткування за цінами постачальника, транспортних, заготовельно-складських витрат, а також витрат на установку і випробування цього устаткування. Якщо певні витрати відносяться до кількох видів устаткування, то їх розподіляють між видами устаткування пропорційно до вартості кожного виду за цінами постачальника.

Інвентарна вартість устаткування, що не вимагає монтажу, складається із купівельної вартості за цінами постачальника, транспортних та інших витрат, зв'язаних з придбанням цього устаткування.

Інвентарна вартість об'єктів, що вводяться в дію, розраховується у відомості № ІВ/І. Після прийняття об'єктів до експлуатації на основі цих даних в бухгалтерському обліку робляться остаточні записи:

На вартість введених в дію об'єктів у основній діяльності:

Д-т рахунку 01 "Основні засоби";

К-т рахунку 85 "Статутний фонд".

На суму списаних витрат за балансом капітальних вкладень /ІУ розділу основного балансу/:

Д-т рахунку 93 "Фінансування капітальних вкладень";

К-т рахунку 33 "Капітальні вкладення".

За несвоєчасне введення в дію об'єктів, які будуються за рахунок централізованих джерел фінансування в державний бюджет перераховується штраф в розмірі 0,5% за кожен місяць порушення строків введення аж до фактичної здачі їх в експлуатацію - з замовників - від вартості цих невведених об'єктів, а з підрядників - від вартості будівельно-монтажних робіт на цих об'єктах. Щодо об'єктів, які будуються за рахунок власних коштів підприємств, то з них належить плата в державний бюджет в розмірі 6% щороку до фактичної здачі їх в експлуатацію.

1.4. Моделі обліку капітальних вкладень

Бухгалтерський облік капітальних вкладень є методологічно досить складною ділянкою обліку на підприємствах і в організаціях. Через це цю ділянку ведуть найбільш кваліфіковані кадри - головні бухгалтери або їх заступники. Складність виявляється в існуванні різних варіантів обліку витрат і джерел фінансування, великої кількості аналітичних груп в обліку витрат.

Різноманітність варіантів ведення обліку капітальних вкладень призводить до певних незручностей у висвітленні цієї ділянки обліку в інструктивних матеріалах, навчальній літературі, утруднює освоєння цього матеріалу студентами.

Викладання й освоєння методологічних питань обліку капітальних вкладень значною мірою може сприяти використанню методу моделювання. Він дає можливість більш ґрунтовно розглянути всі допустимі варіанти обліку капітальних вкладень при компактному викладенні матеріалу.

При побудові моделей обліку необхідно врахувати основні фактори, під впливом яких формуються методологічні й організаційні принципи обліку капітальних вкладень. Серед них треба виділити три таких фактори:

1. Ступінь відокремлення засобів і джерел капітальних вкладень від операції на основній, виробничій діяльності підприємства.

2. Способи ведення будівельно-монтажних робіт.

3. Система фінансування капітальних вкладень.

1. Ступінь відокремлення засобів і джерел капітальних вкладень в визначається наявністю у службі забудовника балансу, а також поточних рахунків у банку для здійснення розрахункових операцій. Згідно з цим фактором витрати джерела капітальних вкладень можуть відображатися: у балансі основної діяльності підприємств і організацій B_1 /у IV розділі балансу/; B_2 виділятися на самостійний баланс.

2. Важливу роль у побудові обліку капітальних вкладень відіграють опособи ведення будівельно-монтажних робіт P : підрядний спосіб P_1 ; господарський опосіб P_2 .

При підрядному опособі в обліку забудовника /замовника/ відображається обмежена кількість господарських операцій, використовується невелика номенклатура синтетичних рахунків. При господарському опособі облік витрат здійснюється за тією ж схемою, що й в будівельно-монтажних організаціях.

3. Система фінансування капітальних вкладень Φ включає в себе три основні напрями покриття витрат:

фінансування за рахунок державного бюджету і власних централізованих джерел Φ_1 ;

фінансування за рахунок власних нецентралізованих джерел Φ_2 ;

фінансування за рахунок банківського кредиту Φ_3 .

Кожна з перерахованих форм вносить значні зміни в облік формування й використання джерел фінансування капітальних вкладень.

Певні відмінності в облік капітальних вкладень повинні вносити форми розрахунків між підрядчиками і замовниками за виконані роботи.

Однак, враховуючи те, що з 1990 р. в країні планується здійснювати розрахунки тільки за завершені і введені в дію об'єкти, даний фактор опуститься. Варіанти обліку капітальних вкладень наведені з урахуванням того, що розрахунки при підрядному способі будівництва проводяться за готову будівельну продукцію з попереднім перерахунком замовником коштів банку для кредитування незавершеного виробництва підрядних організацій. В обліку замовника ці кошти відображаються на рахунку 55-5 "Інші рахунки в банку". Не пізніше 28-го числа кожного місяця замовник перераховує гроші в банк на спеціальний рахунок у розмірі відповідної частки планового обсягу будівельно-монтажних робіт та інших витрат, що в обліку відображається за дебетом рахунку 55-5 "Інші рахунки в банку" і кредитом рахунку 93 "Фінансування капітальних вкладень" - при фінансуванні будови за рахунок бюджетних асигнувань; рахунку 51 "Розрахунковий рахунок" або 54 "Рахунки в банку з коштів на капітальні вкладення", - коли фінансування здійснюється за рахунок власних нецентралізованих джерел; рахунок 92 "Довгострокові кредити банку" - при кредитному фінансуванні. Раз у квартал /не пізніше 5 днів до його завершення, а за підсумками року - не пізніше 28 грудня/ проводиться регулювання внесених коштів згідно з фактично виконаним обсягом будівельно-монтажних робіт. Надлишково внесені гроші зараховуються в рахунок чергових платежів /у кінці року гроші повертаються за рахунком фінансування/. Якщо обсяг робіт більший за суму внесених коштів, то замовник робить додаткове внесення грошей у банк на спеціальний рахунок.

У результаті послідовної комбінації перерахованих факторів і їх ознак можна одержати всі можливі варіанти організації бухгалтерського обліку капітальних вкладень. Кожна комбінація - це нова модель обліку капітальних вкладень. У результаті таких комбінацій можна одержати 12 моделей обліку капітальних вкладень:

$$M_1 = V_1 P_1 \Phi_1$$

$$M_7 = B_2 P_1 \Phi_1$$

$$M_2 = B_1 P_2 \Phi_1$$

$$M_8 = B_2 P_2 \Phi_1$$

$$M_3 = V_1 P_1 \Phi_2$$

$$M_9 = B_2 P_1 \Phi_2$$

$$M_4 = B_1 P_2 \Phi_1$$

$$M_{10} = B_2 P_2 \Phi_1$$

$$M_5 = V_1 P_2 \Phi_2$$

$$M_{11} = B_2 P_2 \Phi_2$$

$$M_6 = B_1 P_2 \Phi_3$$

$$M_{12} = B_2 P_2 \Phi_3$$

Модель $M_1 = V_1 P_1 \Phi_1$ - витрати і джерела капітальних вкладень відображаються в балансі основної діяльності /в ІУ розділі балансу/; будівельно-монтажні роботи ведуться підрядним способом; фінансування здійснюється за рахунок асигнувань із бюджету і централізованих коштів.

Модель $M_2 = B_1 P_1 \Phi_2$ - капітальні вкладення відображаються в балансі основної діяльності; роботи ведуться підрядним способом; фінансування здійснюється за рахунок нецентралізованих джерел. Різниця між цими моделями в формі фінансування капітальних вкладень, що вносить відповідні зміни до системи обліку.

$M_{12} = B_2 P_2 \Phi_2$ - капітальні вкладення обліковуються на самостійному балансі, роботи ведуться господарським способом і фінансуються за рахунок позички банку. Тут відмінності будуть значні, за всіма трьома факторами.

Таким чином можна розглянути кожну із 12 моделей, визначити спільні ознаки й відмінності, вибрати ту, чи іншу модель для практичного використання згідно з набором факторів, які склалися в конкретній обстановці на підприємстві.

На рис. 1.2 наведені основні кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку кожної моделі. В верхній частині вказані коди кореспондуючих рахунків. Стрілки ребер спрямовані від рахунку, що кредитується, до рахунку, який ставиться в дебет /дебет ← кредит/.

Господарські операції над стрілками позначені Іа, 2, За, б і т.д., а їх зміст описано далі.

Економічний зміст господарських операцій дорівнює рис. 1.2.

1. Перерахування коштів на спеціальний рахунок в банку в зв'язку з проведенням розрахунків з підрядчиками без проміжних платежів, у тому числі: а/ з рахунку централізованих джерел фінансування; б/ кошти власних нецентралізованих джерел фінансування; в/ за рахунок довгострокових кредитів банку.

2. Ацепт рахунків постачальників за будівельні матеріали й обладнання до установок.

3. Ацепт рахунків постачальників, проектних і підрядних організацій за: а/ устаткування, що не потребує монтажу; б/ виготовлення проектно-кошторисної документації; в/ завершені й здані замовнику об'єкти та пускові комплекси.

4. Оплата рахунків постачальників і проектних організацій: а/ з рахунку фінансування капітальних вкладень; б/ з позичкового рахунку при кредитному фінансуванні; в/ з розрахункового рахунку або рахунку в банку за коштами на капітальні вкладення.

5. Одержання відділом капітального будівництва грошей на поточні потреби.

6. Оплата виконаних підрядними організаціями робіт по завершенні і введенні в дію об'єктах /за готову будівельну продукцію/.

7. Перерахування коштів на централізовані капітальні вкладення.
8. Передача відділу капітального будівництва власних нецентралізованих джерел фінансування.
9. Відображення використання власних нецентралізованих джерел фінансування: а/ коли облік капітальних вкладень ведеться в балансі основної діяльності; б/ коли облік капітальних вкладень ведеться на самостійному балансі.
10. Відображення використання довгострокових кредитів банку: а/ коли облік капітальних вкладень ведеться в балансі основної діяльності; б/ коли облік капітальних вкладень ведеться на самостійному балансі.
11. Передача обладнання в монтаж.
12. Списання матеріальних, трудових та інших затрат при виконанні робіт господарським способом: а/ будівельних матеріалів і конструкцій; б/ заробітної плати; в/ відрахувань на соціальне страхування; г/ відрахувань у резерв наступних видатків і платежів; д/ амортизації основних засобів будови; е/ витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів; є/ накладних витрат.
13. Списання витрат на введені в дію об'єкти будівництва, зданому в експлуатацію устаткування за рахунок фінансування.
14. Погашення довгострокових позик банку.

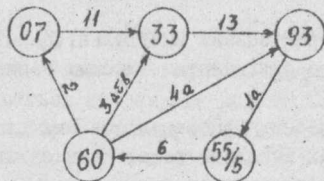
Г л а в а 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У ПРОМИСЛОВІСТІ

2.1. Особливості промислового виробництва і його вплив на організацію і ведення бухгалтерського обліку

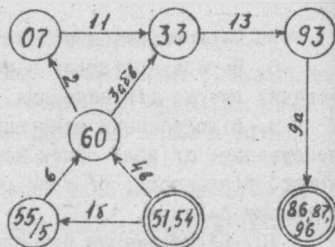
Промислове виробництво порівняно з іншими галузями народного господарства характеризується специфічними особливостями, які впливають на методику обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. До цих особливостей слід віднести:

1. Масовий випуск різноманітної продукції. Це впливає на вибір об'єкта групування витрат. Ним виступає однорідний вид продукції, замовлення, переділ, виробництво в цілому.

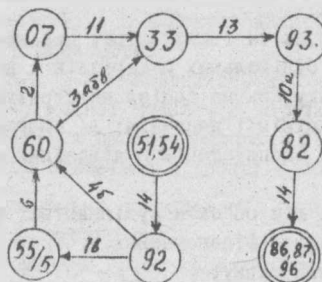
2. Складність технологічного процесу і наявність великої кількості об'єктів обліку витрат. Це приводить до застосування розширеної номенклатури калькуляційних статей витрат, ускладнення обліку руху матеріалів і напівфабрикатів у виробництві.



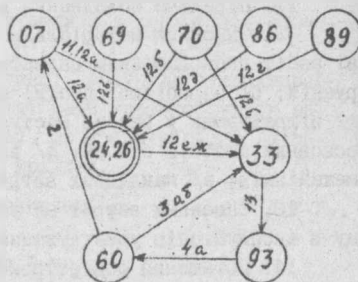
Модель M_1



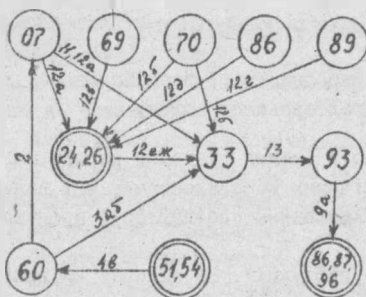
Модель M_2



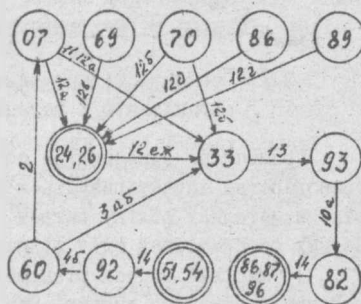
Модель M_3



Модель M_4



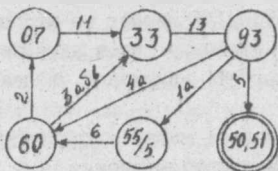
Модель M_5



Модель M_6

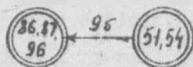
Рис. 1.2. Типові кореспонденції рахунків при різних моделях обліку капітальних вкладень

У балансі
капітальних
вкладень



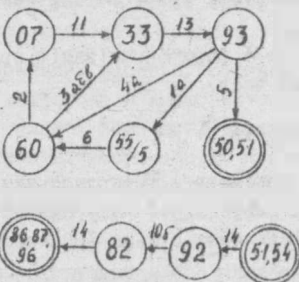
Модель M_7

У балансі
основної
діяльності



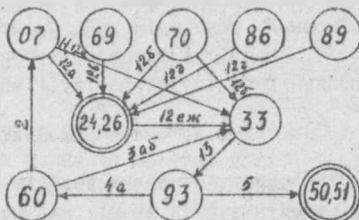
Модель M_8

У балансі
капітальних
вкладень



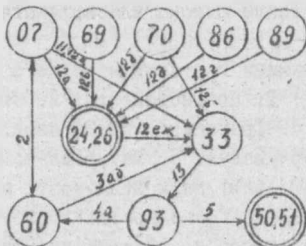
Модель M_9

У балансі
основної
діяльності



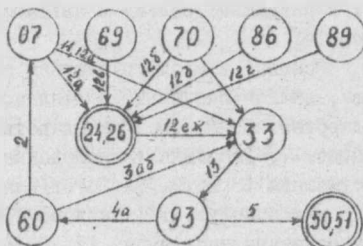
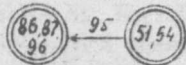
Модель M_{10}

У балансі
капітальних
вкладень



Модель M_{11}

У балансі
основної
діяльності



Модель M_{12}

Рис. 1.2. Закінчення.

3. Обмежений період виготовлення продукції та масовий її випуск. Ця особливість створює труднощі в розподілі витрат за місяць між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, а також вимагає щомісячного окремого визначення фактичної собівартості випущеної, відвантаженої і реалізованої продукції.

4. Комплексне використання сировини і матеріалів створює труднощі в їх розподілі між окремими об'єктами калькулювання.

5. Наявність великої кількості калькуляційних об'єктів впливає на форму калькуляційного листа і методику калькулювання собівартості продукції.

6. Великі масштаби виробництва і різноманітність використовуваних форм його організації, а також необхідність контролю за формуванням собівартості продукції вимагають ведення обліку по центрах витрат і центрах відповідальності, використовуючи різні методи /нормативний, позаомовний, попередільний, простий/.

7. Специфіка процесу виробництва і форм організації праці вимагає особливого обліку виробітку і витрат часу.

2.2. Облік основних засобів

До складу основних засобів підприємств і господарських організацій входять засоби праці, які не змінюють своєї натуральної форми протягом тривалого періоду часу, вартість яких більше 100 крб. за одиницю і строк служби понад один рік.

Класифікація основних засобів

Оскільки до складу основних засобів входять широка номенклатура засобів праці, з метою контролю за їх використанням та для однотипності планування, обліку й звітності існує широка класифікація основних засобів.

Основні засоби групуються за такими галузями народного господарства, враховуючи види їх діяльності: I. Промисловість. 2. Сільське господарство. 3. Лісове господарство. 4. Транспорт. 5. Зв'язок. 6. Будівництво. 7. Торгівля і громадське харчування. 8. Матеріально-технічне постачання і збут. 9. Заготівля. 10. Інші види діяльності матеріального виробництва. II. Житлово-комунальне господарство і побутове обслуговування населення. 12. Охорона здоров'я, фізична культура і соціальне забезпечення. 13. Освіта. 14. Культура. 15. Мистецтво. 16. Наука і наукове обслуговування. 17. Кредитування й державне страхування. 18. Управління. 19. Партійні та громадські організації.

Всередині галузей народного господарства основні засоби поділяються на такі види: 1. Будівлі. 2. Споруди. 3. Передавальні пристрої. 4. Машини і обладнання, в тому числі: а/ силові машини й обладнання; б/ робочі машини й обладнання; в/ вимірювальні й регулюючі прилади і пристрої та лабораторне обладнання; г/ обчислювальна техніка; д/ інші машини й обладнання. 5. Транспортні засоби. 6. Інструмент. 7. Виробничий інвентар. 8. Господарський інвентар. 9. Робоча і продуктивна худоба. 10. Багаторічні насадження. 11. Капітальні витрати на покращення родючості земель. 12. Інші основні засоби.

Залежно від характеру участі основних засобів у процесі розширеного відтворення вони поділяються на виробничі й невиробничі.

За ступенем використання основні засоби поділяються на лінійні і не-лінійні /в запасі на консервації/.

Основні засоби поділяють також на власні й орендовані, засоби за які проводяться платежі в бюджет і які звільнюються від них і т.д.

Оцінка основних засобів. Основні засоби відображаються в плануванні, обліку і звітності в грошовій оцінці. Грошова оцінка необхідна для визначення загальної величини, складу й структури основних засобів, для визначення суми амортизації, плати за фонди та на інші цілі.

Існують три види вартісної оцінки основних засобів: початкова /інвентарна, балансова/, відновна, залишкова.

Початкова /інвентарна, балансова/ вартість об'єкта складається з суми витрат на спорудження або придбання основних засобів, включаючи витрати на транспортування, а також на монтаж, пробний пуск. За початковою вартістю об'єкти обліковуються на балансі від моменту їх здачі в експлуатацію і до вибуття їх з експлуатації. Оцінка може змінюватись лише тоді, коли проводиться розширення, добудова, модернізація і реконструкція в порядку капітальних вкладень або переоцінка основних засобів.

Відновна вартість основних засобів - це вартість відтворення об'єктів у нинішніх умовах за діючими в даний момент цінами. Визначається відновна вартість основних засобів за рішенням уряду. Для цього переоцінюються основні засоби. Вартість об'єкта після переоцінки називається відновною вартістю. Переоцінка основних засобів проводилась в 1925, 1945, 1959, 1971 рр.

Залишкова вартість - це вартість основних засобів за вирахуванням з початкової вартості суми їх зношення, яке визначається за даними бухгалтерського обліку. Оцінка основних засобів за залишковою вартістю необхідна для планування їх відтворення.

Документальне оформлення надходжень основних засобів і організації аналітичного обліку

Основні засоби надходять на підприємство за рахунок різних джерел /будівництво нових об'єктів і придбання основних засобів, безкоштовне одержання в порядку перерозподілу, виявлення необліковуваних основних засобів та інші/.

Надходження основних засобів на підприємство оформляється актом приймання-передачі основних засобів. На кожний об'єкт складається окремий акт. На основі актів приймання-передачі основних засобів бухгалтерія відкриває інвентарну картку, яка є регістром аналітичного обліку основних засобів.

Залежно від видів об'єктів для їх обліку використовуються карточки ф.ОС-6 - для будівель і споруд, ОС-7 - для машин, устаткування, інструмента, виробничого і господарського інвентаря, ОС-8 - для тварин і багаторічних насаджень, ОС-9 - для групового обліку однорідних об'єктів.

Промислові підприємства, які мають невелику кількість об'єктів, аналітичний облік можуть вести в інвентарній книзі /ф.ОС-II/.

Кожному об'єкту присвоюється інвентарний номер з допомогою металевого жетона, нанесенням фарб або іншим способом.

Заповнені інвентарні картки реєструються в списках /ф.ОС-IO/. Описи служать для контролю за збереженістю інвентарних карток.

Облік об'єктів на місцях їх експлуатації здійснюється в інвентарному списку /ф.ОС-ІЗ/. У кінці місяця складаються картки обліку руху основних засобів /ф.ОС-ІЗ/.

Облік наявності та руху основних засобів ведеться на синтетичному рахунку ОІ "Основні засоби".

Надходження основних засобів за рахунок різних джерел оформляється записом:

Д-т рахунку ОІ "Основні засоби";

К-т рахунку 85 "Статутний фонд".

Якщо основні засоби, що надійшли, були в експлуатації, тоді крім вище зробленого запису на суму зносу записують:

Д-т рахунку 85 "Статутний фонд";

К-т рахунку 02 "Знос основних засобів".

Витрати на доставку безкоштовно прийнятих основних засобів відносять до загальнозвиробничих або загальногосподарських витрат.

Облік амортизації й зносу основних засобів. Основні засоби зберігають свою натуральну форму до кінця їх служби, а свою вартість поступово переносять на нестворений продукт. Процес переходу вартості ос-

новних засобів з виробничої форми в грошову з метою відтворення їх вартості і нагромадження коштів для заміни старих засобів називається амортизацією.

Розмір амортизаційних відрахувань встановлюється в процентах до балансової вартості з окремих видів основних засобів і називається нормою амортизаційних відрахувань.

Амортизаційні відрахування - це вартісне вираження зносу основних засобів, який включається у собівартість продукції, робіт і послуг. Амортизація - це джерело коштів на відтворення основних засобів і їх ремонт. Норми амортизаційних відрахувань встановлюються окремо на повне відновлення і на ремонт основних засобів.

Знос - це втрата основними засобами фізичних якостей або техніко-економічних властивостей, а внаслідок цього і вартості. Сума зносу дорівнює нарахованому амортизаційному фонду на повне відновлення. Розрізняють два види зносу: фізичний - втрата вартості внаслідок спрацювання окремих частин машин, у результаті чого об'єкт не може далі використовуватись у виробництві; моральний - який зумовлений появою більш досконалих і продуктивніших машин, внаслідок чого машини застарівать за своїми конструкціями і техніко-економічними показниками і появою нових дешевих конструкцій машин, через що експлуатація старих машин стає економічно невигідною.

Нарахування амортизації на основні засоби, які надійшли до експлуатації починається з першого числа наступного місяця, а на ті основні засоби, що вибули, припиняється з першого числа наступного місяця. Сума нарахованої амортизації відноситься на собівартість випущеної продукції, виконаних робіт та послуг щомісячно.

Визначається розмір амортизаційних відрахувань за кожний місяць, виходячи із суми амортизації, нарахованої за попередній місяць і внесених змін, викликаних рухом основних засобів.

Розрахунок суми амортизаційних відрахувань складається в розробній табл. 6, а в автомобільному транспорті в табл. 9.

Для обліку амортизаційних відрахувань призначений синтетичний рахунок 86 "Амортизаційний фонд", який має два субрахунки: 1. Амортизаційний фонд на повне відновлення. 2. Ремонтний фонд основних засобів.

У тих галузях промисловості, де питома вага амортизації у собівартості продукції висока, амортизаційні відрахування виділяються у калькуляційних відомостях окремою статтею витрат /чорна і кольорова металургія, вугільна, нафтова, газова промисловості/.

При нарахуванні амортизації щомісячно проводять такі записи:
Д-т рахунків 20 "Основне виробництво";

- 23 "Допоміжне виробництво";
 - 24 "Витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання";
 - 25 "Загальновиробничі витрати";
 - 26 "Загальногосподарські витрати";
 - 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства" і т.д.;
- К-т рахунку 86 "Амортизаційний фонд".

На суму амортизаційних відрахувань на повне відновлення щомісячно складається бухгалтерська проводка щодо нарачування зносу:

- Д-т рахунку 35 "Статутний фонд";
- К-т рахунку 02 "Знос основних засобів".

Синтетичний облік "Знос основних засобів" ведеться в журналі-ордері №13, а амортизації - в журналах-ордерах №10 і №10-1.

Цілія ремонтів основних засобів.

Для підтримання основних засобів у робочому стані їх необхідно періодично ремонтувати. Ця необхідність зумовлена нерівномірністю зносу окремих частин машин і устаткування.

За обсягом і характером виконання робіт ремонті поділяються на капітальні й поточні. Ремонт машин і устаткування вважається капітальним, якщо проводиться розбирання агрегату, заміна всіх зношених деталей і вузлів і проводиться з періодичністю більше одного року. На капітальний ремонт повинна складатись кошторисно-технічна документація. Основою для її складання служить акт механічного огляду об'єкта.

До поточного відносять ремонт, який менший за обсягом від капітального і проводиться з інтервалом до одного року.

Для обліку витрат на проведення ремонтів служить рахунок № 03 "Ремонт основних засобів". До цього рахунку відкривають два субрахунки: 03-1 "Поточний ремонт", 03-2 "Капітальний ремонт".

Джерелом фінансування всіх видів ремонтів є "Амортизаційний фонд".

Ремонти можуть виконуватись трьома способами: підрядним, господарським і змішаним.

При одержанні відремонтованих об'єктів від ремонтних організацій роблять запис:

- Д-т рахунку 03 "Ремонт основних засобів";
- К-т рахунку 60 "Розрахунки з поставачальником і підрядчиками".

Облік ремонтів господарським способом здійснюється позамовленим методом обліку витрат на виробництво.

Витрати на проведення ремонтів господарським способом можуть обліковуватись на рахунках 23 "Допоміжні виробництва" або 03 "Ремонт основних засобів".

При завершенні капітального ремонту устаткування і транспортних засобів, виконаного господарським способом, його вартість включають у виконання плану реалізації. При цьому роблять записи:

Д-т рахунку 45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги";

К-т рахунку 23 "Допоміжні виробництва" та 03 "Ремонт основних засобів".

На суму фактичних витрат, але не більше залишку коштів на рахунку 86-2 "Ремонтний фонд основних засобів" роблять запис:

Д-т рахунку 03 "Ремонт основних засобів";

К-т рахунку 46 "Реалізація";

Д-т рахунку 46 "Реалізація";

К-т рахунку 45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги".

Після завершення всіх видів ремонтів витрати списуються за рахунок ремонтного фонду основних засобів записом:

Д-т рахунку 86-2 "Ремонтний фонд основних засобів";

К-т рахунку 03 "Ремонт основних засобів".

Облік вибуття основних засобів і реалізації зайвого устаткування

Вибуття може бути з різних причин: основні засоби безплатно передаються іншим підприємствам в порядку перерозподілу; ліквідовуються внаслідок зносу. Основні засоби можуть реалізовуватись, передаватись з одного цеху в інший /внутрішнє переміщення/ і т.д. Внутрішнє переміщення основних засобів оформляється накладною на внутрішнє переміщення основних засобів /ф.ОС-2/. Ліквідація основних засобів внаслідок їх повного зносу оформляється "Актом ліквідації основних засобів" /ф.ОС-4/. Вибуття внаслідок реалізації або в порядку перерозподілу оформляється "Актом приймання-передачі основних засобів" /ф.ОС-1/.

При безплатній передачі іншим підприємствам внаслідок перерозподілу робляться записи: на початку вартість об'єктів:

Д-т рахунку 85 "Статутний фонд";

К-т рахунку 01 "Основні засоби".

На суму зносу.

Д-т рахунків 02 "Знос основних засобів" та 85 "Статутний фонд".

Промислові підприємства можуть реалізовувати або закуповувати основні засоби у громадських і кооперативних організацій. Розрахунки проводяться у строки, передбачені договором, але не пізніше, як через 5 років після відвантаження. При цьому роблять записи.

На початкову вартість:

Д-т рахунку 85 "Статутний фонд";

К-т рахунку 01 "Основні засоби".

На суму зносу:

Д-т рахунку 85 "Статутний фонд";

К-т рахунку 02 "Знос основних засобів".

На залишкову відпускну вартість:

Д-т рахунку 76-2 "З кооперативними і громадськими організаціями за придбані або продані основні засоби";

К-т рахунку 87 "Фонд розвитку виробництва, науки і техніки".

При надходженні заборгованості:

Д-т рахунку 54 "Рахунки в банку за коштами на капітальні вкладення";

К-т рахунку 76-2 "З кооперативними і громадськими організаціями за придбані або продані основні засоби".

При списанні основних засобів внаслідок їх повного зносу роблять записи:

На початкову вартість:

Д-т рахунку 85 "Статутний фонд";

К-т рахунку 01 "Основні засоби".

На суму зносу:

Д-т рахунку 02 "Знос основних засобів";

К-т рахунку 85 "Статутний фонд".

На суму витрат, пов'язаних з ліквідацією основних засобів:

Д-т рахунку 87 "Фонд розвитку виробництва, науки і техніки";

К-т рахунків 70 "Розрахунки по оплаті праці" та 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" і т.д. залежно від виду проведених витрат.

На суму одержаних цінностей від ліквідації основних засобів:

Д-т рахунків 05 "Матеріали", 08 "Занасні частини", 51 "Розрахунковий рахунок";

К-т рахунку 87 "Фонд розвитку виробництва, науки і техніки".

Внутрішні переміщення основних засобів відображаються бухгалтерським проводкою:

Д-т рахунку 01 "Основні засоби"

К-т рахунку 01 "Основні засоби".

Облік орендованих основних засобів

У процесі господарської діяльності підприємства і організації віддають в оренду або орендують основні засоби. В цих випадках між

орендодавцем і орендарем укладається договір на оренду. В договорі вказуються всі умови оренди. Орендна плата, як правило, дорівнює сумі амортизаційних відрахувань і величині платежів у бюджет за основні фонди.

Орендовані основні засоби обліковуються на балансі орендодавця, а у орендаря відображаються за початковою вартістю на забалансовому рахунку 001 "Орендовані основні засоби".

На дані в оренду об'єкти амортизацію нараховує орендодавець, на балансі якого обліковуються основні засоби і відображає записом:

Д-т рахунку 87 "Фонд розвитку виробництва, науки і техніки";

К-т рахунку 86 "Амортизаційний фонд".

На суму орендованої плати складається бухгалтерська проводка:

Д-т рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами";

К-т рахунку 87 "Фонд розвитку виробництва, науки і техніки".

На суму зносу основних засобів:

Д-т рахунку 85 "Статутний фонд";

К-т рахунку 02 "Знос основних засобів".

Нарахування орендної плати у орендаря відображається записом:

Д-т рахунків 23 "Допоміжні виробництва", 24 "Витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання", 25 "Загальновиробничі витрати", 31 "Витрати майбутніх періодів".

К-т рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами".

2.3. Облік матеріалів, м'ясоцінних і швидкозношуваних предметів

Роль матеріалів у виробництві та завдання обліку й контролю їх ефективного використання. Важливою умовою виробництва є використання предметів праці, які під впливом живої праці з використанням засобів праці перетворюються в готову продукцію. Предмети праці становлять сировина і матеріали. Сировиною називають продукцію сільськогосподарського виробництва або добувних галузей. Під матеріалами розуміють продукцію обробних галузей промисловості.

На відміну від основних засобів предмети праці повністю споживаються в одному циклі виробництва і їх вартість входить в собівартість продукції.

Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції промисловості становить понад 70%, а в галузях легкої й харчової промисловості близько 90%. Зниження матеріальних витрат на одиницю продукції приводить не тільки до зниження собівартості продукції, а й до збільшення випуску продукції при наявних матеріальних ресурсах.

Необхідність економії матеріально-сировинних ресурсів посилюється тим, що їх запаси обмежені, і останнім часом встановився розрив між районами розміщення добувної і обробної галузей промисловості. Це приводить до зростання транспортних витрат і витрат матеріалів під час транспортування.

Добитися поставленої мети можна лише з допомогою бухгалтерського обліку, який повинен забезпечити:

правильне і своєчасне документальне відображення операцій і забезпечення достовірних даних про заготовлення, надходження, збереження, відпускання та використання матеріалів;

контроль за наявністю матеріалів у місцях їх збереження і на всіх етапах їх руху;

контроль за дотриманням встановлених норм запасів;

систематичний контроль за використанням матеріалів у виробництві на базі науково обґрунтованих норм їх витрачання;

своєчасне виявлення понаднормативних і невикористовуваних матеріалів з метою їх реалізації іншим підприємствам та організаціям;

контроль за повнотою оприбуткування відходів виробництва.

Класифікація і оцінка матеріалів

У плануванні, обліку, звітності й у практичній діяльності матеріали групують за окремими ознаками.

Залежно від ролі, яку матеріали відіграють у процесі виробництва їх поділяють на дві групи: сировина і матеріали основні; матеріали допоміжні.

Сировина і основні матеріали – це такі предмети праці, які утворюють основу новоствореної продукції: метал у машинобудуванні, тканини при виготовленні одягу і т.д.

Допоміжні матеріали не утворюють основи виготовлюваної продукції. Вони або приєднуються до основного матеріалу для надання йому тих чи інших якостей, як, наприклад, приєднання фарб до тканин, свинцю до скла, або споживаються засобами праці, як, наприклад, масло, бензин, або використовуються для забезпечення нормального процесу виробництва, як, наприклад, матеріали, які використовуються для освітлення і опалення виробничих приміщень.

Слід зазначити, що одні й ті ж матеріали в одному виробничому процесі можуть виступати як основні, а в другому – як допоміжні. Наприклад, пряжа в трикотажному і ткацькому виробництвах – є основним матеріалом, а в швейному і взуттєвому виробництвах – допоміжним.

Окремо прийнято обліковувати паливо – важливий вид допоміжних матеріалів. Це зв'язано з тим, що паливо становить значну частину допоміжних матеріалів і потребує особливого контролю за його використанням.

За своїм призначенням і умовами використання в виробничому процесі паливо поділяється на економічне, енергетичне й господарське. Паливо технологічне використовується з метою викликати зміни в матеріалі, як наприклад, у доменному чи сталеплавильному виробництвах; енергетичне – призначене для вироблення електроенергії і пари; господарське – для опалення приміщень.

Із виробничих запасів в окремі групи виділяються також тара і запасні частини для ремонту.

Розрізняють інвентарну і неінвентарну тару. До інвентарної тари відносять предмети довгострокового використання /бочки, контейнери/. Вона використовується в виробничому процесі як засіб праці й залежно від її вартості та строків служби обліковується або в складі основних засобів, або в складі малоцінних і швидкозношуваних предметів. Інша тара відноситься до категорії неінвентарної і разом з матеріалами для її ремонту обліковується в складі виробничих запасів.

Запасні частини мають строго цільове призначення і використовуються для ремонту обладнання.

Крім перерахованих груп матеріальних цінностей у складі виробничих запасів обліковуються малоцінні й швидкозношувальні предмети /МШП/. За своєю економічною природою вони належать до засобів праці, але надходять за рахунок оборотних засобів підприємств і тому обліковуються в складі виробничих запасів.

Всередині кожного виду матеріали поділяють на укрупнені групи за фізичними властивостями. Всередині укрупнених груп вони поділяються на окремі марки і сорти. Кожному найменуванню матеріалів присвоюється номенклатурний номер /цифрове вираження повного найменування матеріалу/, який потім використовується для відображення руху матеріалів кожного найменування.

Для обліку матеріалів у бухгалтерському обліку передбачено чотири синтетичних рахунки:

05 "Матеріали". До нього відкривають 7 субрахунків: 05-1 "Сировина і матеріали", 05-2 "Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби, конструкції й деталі", 05-3 "Інші матеріали", 05-4 "Тара і тарні матеріали", 05-5 "Мінеральні добрива і ядохімікати", 05-6 "Біопрепарати і медикаменти", 05-7 "Матеріали, передані в переробку на сторону".

06 "Паливо". До нього відкривають три субрахунки: 06-1 "Нафтопродукти", 06-2 "Тверде паливо", 06-3 "Інші види палива".

08 – "Запасні частини". До нього відкривають два субрахунки: 08-1 "Запасні частини", 08-2 "Обмінний фонд".

І2 - "Малоцінні й швидкозношувані предмети". До нього відкривають три субрахунки: І2-І "Малоцінні й швидкозношувані предмети на складі", І2-2 "Малоцінні і швидкозношувані предмети в експлуатації", І2-3 "Тимчасові /нетитульні/ споруди й пристосування".

У бухгалтерському обліку матеріала оцінюють за обліковими цінами. Як облікові ціни використовуються: оптові; планово-розрахункові; фактична собівартість заготовляння.

Підприємства, які за облікові ціни використовують оптові, виділяють окремо транспортно-заготівельні витрати /ТЗВ/, до яких відносять: 1/ оплату тарифу за перевезення матеріалів всіма видами транспорту; 2/ витрати на перевезення і розвантаження матеріалів на складах; 3/ витрати на утримання спеціальних заготівельних пунктів; складів у місцях заготовлянь; 4/ витрати на відрядження, пов'язані із заготовлянням сировини і матеріалів; 5/ недостачі сировини й матеріалів у доборі в межах норм природних витрат.

Витрати на утримання відділу постачання і заводських складів не включають у собівартість заготовляння матеріальних цінностей, а обліковуються в складі загальнозаводських витрат.

Транспортно-заготівельні витрати обліковують за однорідними групами матеріалів на окремих аналітичних рахунках, які відкривають до синтетичних рахунків, на яких обліковують матеріальні цінності. Для цих же цілей можна використовувати рахунок І6 "Транспортно-заготівельні витрати". Віднесення матеріалів до однорідних груп повинно обумовлюватись залежністю їх вартості від величини ТЗВ, так як ТЗВ списуються на вартість матеріалів залежно від їх вартості.

Рух матеріалів протягом місяця відображається за оптовими цінами, а в кінці місяця визначається їх фактична собівартість шляхом списання частки транспортно-заготівельних витрат. Транспортно-заготівельні витрати списують на витрачені матеріали з допомогою середнього процента, який визначається за формулою:

$$\bar{P} = \frac{TЗВ_{п.м.} + TЗВ_{м.}}{M_{п.м.} + M_{м.}} \cdot 100\%$$

де \bar{P} - середній процент ТЗВ; ТЗВ п.м. - транспортно-заготівельні витрати на початок місяця; ТЗВ м. - транспортно-заготівельні витрати на матеріали, що надійшли протягом місяця; $M_{п.м.}$ - матеріали за оптовими цінами на початок місяця; $M_{м.}$ - матеріали за оптовими цінами, що надійшли протягом місяця.

Суму транспортно-заготівельних витрат на використані матеріали визначають шляхом множення вартості використаних матеріалів за оптовими цінами на середній процент ТЗВ.

Якщо, за облікові ціни використовувуть планово-розрахункові, тоді окремо обліковують відхилення від планово-розрахункових цін, а методика їх обліку така ж, як і транспортно-заготівельних витрат, тільки відхилення, як і середній їх процент, можуть бути додатними, або від'ємними. Планово-розрахункові ціни складаються з оптової ціни і планового процента транспортно-заготівельних витрат.

Оцінювати матеріали за фактичною собівартістю заготовляння доцільно тоді, якщо на підприємстві використовується обмежена номенклатура матеріалів, адже як при відпусканні матеріалів потрібно розраховувати середню фактичну ціну кожного матеріалу. При цьому виді оцінки зужується інформаційна база аналізу, тому що вартість матеріалів показується однією сумою разом з транспортно-заготівельними витратами.

Документальне оформлення надходження і витрачання матеріалів. Надходження сировини і матеріалів від постачальників проводиться згідно з укладеними договорами, планами матеріально-технічного постачання і виділеними фондами та нарядами.

Укладанням договорів і контролем за їх виконанням займається відділ матеріально-технічного постачання підприємства.

На відвантажені матеріали поставщик виписує платіжні вимоги і додає до них рахунки-фактури, специфікації, квитанції транспортних накладних та інші документи. Названі документи надходять у відділ постачання, де вони реєструються в "Журналі вантажів, що надійшли" /форма М-І/, після цього вони передаються в бухгалтерію або фінансовий відділ.

У відділі постачання перевіряється дотримання постачальником умов поставки. Цей відділ акцептує, або обумовлює відмову від акцепту /повну чи часткову/. Відділ матеріально-технічного постачання організовує прийняття матеріалів від залізниці і доставку їх на склад підприємства.

При надходженні вантажів на склад перевіряється його відповідність супровідним документом. Приймає цінності завідуючий складом або комірник. При виявленні недостачі складається комерційний або приймальний акт за участю представника незацікавленої організації. Комерційний акт складається при прийманні матеріалів від транспортної організації при встановленні недостач. Приймальний акт складається при прийнятті матеріалів на складі із контейнерів і т.д.

Комерційні й приймальні акти служать основою для заявлення претензії постачальнику.

Фактична кількість сировини й матеріалів, що надійшла, оформляється прибутковим орденом.

Перевезення вантажів автомобільним транспортом оформляється товарно-транспортною накладною. Цей документ використовується одночасно для

відображення надходження матеріалів у вантажоодержувача, а також для складського обліку матеріалів. Прибутковий ордер у цьому випадку не складається.

На склад матеріальні цінності надходять не тільки від постачальників, а й від ліквідації основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, відходи – невикористані матеріали у виробництві, забраковані деталі й вузли. Надходження таких матеріалів оформляється прийнятно-здавальними накладними.

Для правильної організації матеріального обліку необхідно мати систематизований перелік чи номенклатурний довідник використовуваних матеріалів, в якому всі матеріальні цінності залежно від їх технічних властивостей і ознак поділяється на групи /чорні, кольорові метали і т.д./, а всередині цих груп – за видами, сортами й типорозмірами. В номенклатурному довіднику кожному виду матеріалів поряд з його конкретною назвою вказується числовий показник, тобто шифр /номенклатурний номер/, а також його облікова ціна /оптова або планова/.

Такий систематизований перелік матеріалів з указанням їх ціни називають номенклатурою-ціником.

Основна частина матеріалів відпускається із складу в цехи для виробничого споживання, обслуговування устаткування, господарські потреби. Крім цього на підприємствах відбувається переміщення матеріалів із складу в склад, з цеху в цех, реалізація зайвих матеріалів на сторону і т.д.

Відпускання матеріалів у виробництво здійснюється на основі вимог, накладних, лімітно-забірних карт.

Найбільш доцільно відпускати матеріали у виробництво на основі лімітно-забірних карт. При цьому забезпечується контроль за дотриманням норм відпускання сировини й матеріалів залежно від виробничої програми, а також скорочується потік первинної документації з обліку витрат матеріалів. Лімітно-забірні карти виписуються відділом матеріально-технічного постачання на один чи кілька видів матеріалів у двох примірниках, один з яких зберігається на складі, другий – у цеху. При відпусканні матеріалів комірник ставить свій підпис у лімітно-забірній карті цеху, а представник цеху – в карті складу. Комірник відпускає матеріали в цех лише при пред'явленні лімітно-забірної карти і в межах ліміту.

Вимогами оформляється періодичне або одноразове відпускання матеріалів у виробництво. Вимога виписується у двох примірниках. Один залишається на складі, а другий – у одержувача матеріалів.

Наказом по підприємству встановлюється перелік осіб, яким доручено підписувати документи на відпускання матеріалів, а також осіб, які можуть одержувати матеріальні цінності на складі. У комірника мають бути прізвища цих осіб і візри їх підписів.

В умовах застосування електронних обчислювальних машин можна проводити бездокументне відпускання сировини й матеріалів. Відпускання сировини й матеріалів в цьому випадку відображається безпосередньо в картці складського обліку. В картці вказується шифр спрямування витрат, ліміт відпускання, підпис особи, яка одержала матеріали. На складі всі ці дані переносяться з допомогою персональних ЕОМ на технічні носії інформації. В цьому випадку картка складського обліку є регістром аналітичного обліку і водночас виконує функції виправляльного документа.

Облік матеріалів на складі і його зв'язок з обліком у бухгалтерії. Облік матеріальних цінностей на складах повинен здійснюватись в сортовому розрізі матеріально-відповідальними особами в карточках складського обліку матеріалів /форми М-17/. Ці карточки заготовляє й виписує бухгалтерія в міру надходження приходних документів і появи нової номенклатури матеріалів і передає матеріально-відповідальним особам під розписку разом із приходними документами.

На складах з великою номенклатурою матеріалів замість карточок складського обліку дозволяється облік матеріалів вести в книгах сортового обліку, в яких проставляються ці ж реквізити, що й у карточках форми М-17.

Записи в карточках проводяться на основі приходних ордерів, вимог, накладних, товарно-транспортних накладних з ввідуючим складом і щоденно виводяться залишки матеріалів.

Працівники бухгалтерії зобов'язані щомісячно, але не рідше одного разу на тиждень /десятиденку/, здійснювати безпосередньо на складах у присутності комірника перевірку своєчасності й правильності оформлення первинних документів на складські операції і занесення їх в картки складського обліку.

Про результати перевірки працівник бухгалтерії доповідає головному бухгалтеру.

Підприємства можуть використовувати один із трьох методів сортового обліку матеріалів:

1. Оперативно-бухгалтерський /сальдовий/ метод.
2. Паралельний облік у двох розрізах на складі і в бухгалтерії.
3. Облік матеріалів на основі звітів матеріально-відповідальних осіб.

Суть першого методу полягає в тому, що кількісно-сортний облік на складі є складовою частиною аналітичного бухгалтерського обліку.

Взаємозв'язок між кількісно-сортним обліком на складі й синтетичним обліком матеріалів у бухгалтерії здійснюється з допомогою "Книги залишків матеріалів" /сальдової книги, або відомості/. Ця книга відкривається на весь рік і ведеться в розрізі матеріально-відповідальних осіб.

Завідуючий складом в кінці місяця із карток складського обліку записує кількісні залишки матеріалів у сальдову відомість. Після цього всі залишки такуються, підбиваються підсумки за групами матеріалів, синтетичним рахунком і в цілому по складу. Одержані підсумки звіряються в бухгалтерії з відомістю руху матеріалів у грошовому вираженні № 10.

Ідентичність цих даних підтверджує правильність зроблених записів у картках складського обліку матеріалів.

Взаємозв'язок сортового обліку на складі з кількісно-сумовим обліком матеріалів у бухгалтерії можна показати схематично /рис. 2.1/:

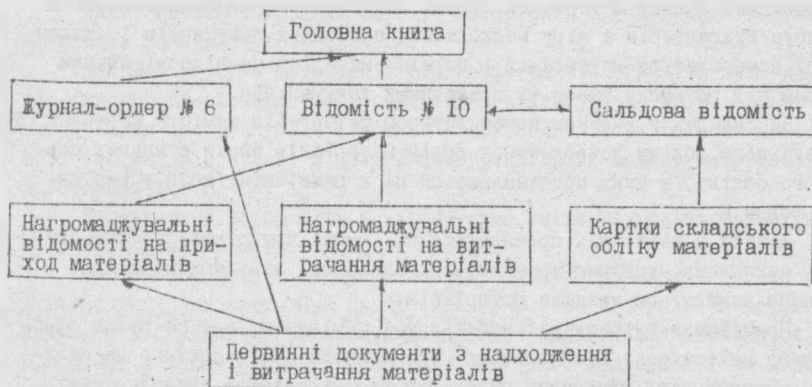


Рис. 2.1. Схема обліку матеріалів на складі та в бухгалтерії

При другому методі сортового обліку матеріалів і при першому його варіанті на складі й у бухгалтерії ведеться картотека кількісно-сумового обліку матеріалів. За даними цих карток щомісячно складаються сортові оборотні відомості, підсумки яких звіряються з даними синтетичного обліку. В умовах другого варіанта цього методу в бухгалтерії картотека кількісно-сумового обліку матеріалів не ведеться, а на

основі пераинних документів по кожному складу складається сортова оборотна відомість, підсумки якої звіряються із синтетичним обліком матеріалів, а кількісні показники з даними карток складського обліку матеріалів.

Суть третього методу полягає в тому, що кількісно-сортовий облік матеріалів ведеться тільки на складі. В кінці місяця матеріально відповідальні особи складають матеріальні звіти в двох примірниках і здають їх в бухгалтерію підприємства, де перевіряють правильність проведених записів і один примірник залишають у бухгалтерії, а другий передають матеріально відповідальній особі. В звіті вказується залишок і рух матеріалів тільки в кількісному вираженні, суми проставляють у бухгалтерії на основі номенклатури-цінника. Після їх обробки вказані звіти є регістрами аналітичного обліку матеріалів і замінюють оборотні відомості руху матеріалів. Третій метод сортового обліку матеріалів доцільно використовувати на тих підприємствах, де використовується невелика кількість сировини й матеріалів.

При другому і третьому методах дублюється аналітичний облік на складі й у бухгалтерії, через що ці методи є трудомісткі й неоперативні. Найбільш ефективним є оперативно-бухгалтерський /сальдовий/ метод обліку матеріалів, при якому кількісно-сортовий облік на складі доповнюється вартісним обліком у бухгалтерії. Але незручність виявлення допущених помилок значно протидіє його розширенню.

Облік надходження матеріалів і розрахунків з постачальниками.

Первинні документи на матеріали, що надійшли, передають у бухгалтерію з складу, а також з відділень Держбанку СРСР. У бухгалтерії облік матеріалів, що надійшли, ведуть у журналі-ордері № 6 і відомості руху матеріальних цінностей № 10.

Записи в журналі-ордері № 6 протягом місяця здійснюються на підставі рахунків постачальників, виписок з розрахункового та інших рахунків у Держбанку з додаванням до них платіжних вимог. Записи в журналі-ордері № 6 ведуться в хронологічному порядку в міру одержання рахунків. Доцільно складати два журнали-ордери № 6, один - для відображення операцій по надходженню товарно-матеріальних цінностей, другий - для відображення операцій за послуги, транспортні витрати, вантажно-розвантажувальні роботи та ін.

У журналі-ордері № 6 записується загальна сума рахунку постачальника, яка відображається за кредитом рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" і ця сума розписується за рахунками, які дебетуються. Крім цього, відмічають вартість одержаних матеріалів за обліковими цінами.

На початок поточного місяця з журналу-ордера № 6 за минулий місяць переносять дані з акцептованих і оплачених рахунків постачальників, але матеріалів перебувають у дорозі. Потім переносять дані про матеріали, які надійшли без оплати в минулому місяці і з невідфактурованих поставок. Ці суми показують сальдо на рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" на початок місяця. Після цього проводять записи рахунків, платіжних вимог і прибуткових ордерів поточного місяця.

При надходженні матеріалів без рахунків /невідфактуровані поставки/ вони оприбутковуються на основі акта приймання. Вартість невідфактурованих поставок буде записана в спеціальну графу цієї ж назви. Якщо до кінця місяця платіжні документи надійдуть, то цей запис сторнують у відповідних графах і записують у новому рядку звичайним записом на суму, вказану у рахунку-фактурі. Якщо до кінця місяця платіжний документ не надійшов, записана сума переноситься в журнал-ордер № 6 наступного місяця.

За оплаченими, а також акцептованими рахунками постачальників матеріали можуть до кінця місяця не надійти, тоді вартість цих матеріальних цінностей відображається в останньому рядку журналу-ордера № 6, як матеріали в дорозі по І число наступного місяця.

При надходженні матеріальних цінностей на склад підприємства може бути виявлена недостача з вани постачальника або транспортної організації, тоді рахунок 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" кредитується на всю суму рахунку постачальника, а рахунки матеріальних цінностей дебетуються на фактично одержані цінності. Сума недостачі відноситься в дебет рахунку 63 "Розрахунки по претензіях". Такі записи роблять, якщо при одержанні матеріалів виявлено пересортування або завищено ціни.

При порушенні постачальником умов договору поставки, покупець має право відмовитись від оплати рахунку на всю суму або частину.

Для узагальнення синтетичного і аналітичного обліку матеріалів і виявлення фактичної собівартості матеріальних цінностей призначається відомість руху матеріальних цінностей № 10.

Дані прибуткових і видаткових документів, які здає завідувачий складом у бухгалтерію, після їх перевірки і обробки, крім нагромаджувальної відомості, реєструються у відомості № 10. Поточні записи ведуть за обліковими цінами, які визначені в номенклатурі-ціннику. Періодично в цю відомість заносять підсумки операцій щодо надходження і витрачання матеріальних цінностей за тиждень, десятиденку або переносять дані за місяць з нагромаджувальної відомості.

Рух матеріальних цінностей показується в кожному складі окремо і в розрізі синтетичних рахунків, а всередині рахунків за групами матеріалів без розбивки по складах.

Записи у синтетичних рахунках і окремих групах необхідні для визначення відхилень фактичної собівартості матеріалів від їх вартості за обліковими цінами.

Відомість № 10 "Рух матеріальних цінностей" складається з трьох розділів. Перший - служить для відображення руху матеріалів на складах за обліковими цінами; другий - призначений для обліку надходження матеріалів у розрізі синтетичних рахунків і облікових груп. У цьому розділі визначається фактична собівартість одержаних матеріальних цінностей; третій - призначений для обліку використаних матеріальних цінностей у розрізі синтетичних рахунків і облікових груп, як за обліковими цінами так і за фактичною собівартістю.

У відомості № 10 відображається рух матеріальних цінностей у розрізі складів, синтетичних рахунків і облікових груп. Для визначення витрат матеріальних цінностей по цехах, направленню витрат складається відомість розподілу матеріалів /розробна табл. I/, яка складається на підставі документів з витрачання матеріалів. Записи в цю відомість проводять за обліковими цінами і фактичної собівартості.

Контроль за використанням матеріалів у виробництві

Сировина і матеріали становлять значну частину вартості продукції, тому раціональне й економічне їх використання сприяє зниженню собівартості й збільшенню її випуску за тих же ресурсів.

Підприємствам встановлюють нормативи витрат сировини і матеріалів на одиницю продукції, а також норматив їх запасу.

Облік і контроль використання матеріалів у виробництві повинен бути організований від особливостей технологічного процесу виробництва, видів і форм використання матеріально-сировинних ресурсів.

З метою контролю за використанням матеріалів у виробництві використовують такі основні методи:

1. Документальне оформлення відхилень від норм /сигнальне документування/;
2. Облік розкром за партіями матеріалів;
3. Інвентарний.

Метод документального оформлення відхилень від норм використовується в тих виробництвах, де відпускання матеріалів у виробництво на робочі місця збігається з їх фактичним споживанням. Відпускання матеріалів у межах норм проводиться на основі лімітно-забірних карт, а відпускання матеріалів понад норму оформляється сигнальною накладною з указанням причин, винних.

Метод розкросу за партіями використовується в тих виробництвах, де проводиться розкрій, штамповка листового металу, тканини, шкіри. На партію матеріалу виписують розкрійну карту. В ній вказується, яка кількість і які заготовки повинні бути одержані в результаті розкросу даної партії матеріалу, а також кількість відходів.

Крім цього, в розкрійну карту заносять кількість матеріалу, який залишився на робочому місці, матеріалу, що надійшов, одержаних деталей та відходів, а також невикористаного матеріалу і норму витрат матеріалу. Для визначення результатів розкросу фактична кількість заготовок порівнюється з нормативною.

Інвентарний метод контролю витрат матеріалів використовується в тих виробництвах, де неможливо або недоцільно використовувати перші два методи. Цей метод контролю використовують тоді, якщо необхідно здійснювати контроль за використанням кожного виду матеріалів окремими виконавцями /бригадами, на робочих місцях/ за добу, зміну, п'ятиденку, місяць. Цей метод вимагає відповідної організації обліку фактичного надходження матеріалів і виготовлення деталей за операціями, де відбувається витрачання сировини і матеріалів у виробництві. З допомогою інвентаризації визначають залишок невикористаних сировини і матеріалів. Шляхом співставлення фактичних витрат сировини і матеріалів із нормативними визначають результат. Ефективність цього методу залежить від періоду, за який проводиться інвентаризація.

На основі даних обліку цехи складають рапорти про результати використання матеріалів у виробництві з розшифровкою причин відхилень і винних.

Особливості обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів /МШП/. До малоцінних і швидкозношуваних предметів відносять: предмети, які служать менше одного року, незалежно від їх вартості; предмети вартістю до 100 крб. за одиницю незалежно від строків служби; спеціальні інструменти й спеціальні пристрої незалежно від вартості; спеціальний одяг, взуття і білизна; засоби

вилову рдби /траля, неводи, сіті/ незалежно від вартості й строків служби; вимірвальні прилади вартістю до 300 крб. за одиницю; тимчасові нетитульні опорути, вартість яких передбачена в наглядних витратах.

У плануванні й обліку ММП групуються на ММП вартістю до 2 крб. за одиницю і ММП вартістю понад 2 крб. за одиницю.

При видачі із складу в експлуатацію ММП вартістю до 2 крб. за одиницю відображається записом:

Д-т рахунків 20 "Основне виробництво" та 23 "Допоміжні виробництва" і т.д. залежно від місця їх використання;

К-т рахунку 12-1 - ММП на складі.

Їх вартість у момент видачі повністю вилучається в витрати виробництв, куди вони передані. З метою контролю за строками їх служби за місцем їхнього використання ведеться їх оперативний облік.

При передачі в експлуатацію ММП вартістю понад 2 крб. за одиницю проводяться такі бухгалтерські записи на повну вартість:

Д-т рахунку 12-2 "ММП в експлуатації";

К-т рахунку 12-1 "ММП на складі".

Водночас нараховується і включається в затрати виробництва 50% вартості ММП у вигляді їх зносу;

Д-т рахунку 20 "Основне виробництво", 23 "Допоміжні виробництва", 24 "Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання" і т.д. залежно від місця їх використання;

К-т рахунку 13 "Знос ММП".

При втраті ММП споживної вартості внаслідок їх зносу на основі акта на ліквідацію оприбутковується лом /відходи/ від ліквідації за ціною можливого використання:

Д-т рахунку 05 "Матеріали";

К-т рахунку 12-2 "ММП в експлуатації".

Водночас донараховується друга половина зносу за мінусом одержаного лому:

Д-т рахунків 20 "Основне виробництво", 23 "Допоміжні виробництва" і т.д. залежно від місця їх використання;

К-т рахунку 13 "Знос ММП";

У цей же момент ММП списується із експлуатації на початкову вартість за мінусом одержаних відходів:

Д-т рахунку 13 "Знос ММП";

К-т рахунку 12-2 "ММП в експлуатації".

Вартість спеціальних пристроїв та інструментів описується на витрати виробництва за нормами або кошторисними ставками погашення, розрахованих, виходячи із кошторису затрат, на їх виготовлення і запланованого випуску продукції протягом 2-х років. Вартість спеціальних інструментів та пристосувань, виготовлених за спеціальними замовленнями повиністю погашається в момент здачі їх в експлуатацію:

Д-т рахунку 20 "Основне виробництво";

К-т рахунку 12-І "ММП на складі".

Знос спеціалізованих інструментів, який нараховується за нормативними, кошторисними ставками прямо відключається в собівартість продукції:

Д-т рахунку 20 "Основне виробництво";

К-т рахунку 13 "Знос ММП".

Знос інструментів та пристосувань загального призначення відноситься на рахунок 24 "Витрати на утримання і експлуатацію машин та устаткування" в розмірі 50% вартості у момент передачі і 50% у момент вбуття.

Знос ММП нараховується в розробній табл.д.

2.4. Облік праці та заробітної плати

Значення обліку праці й заробітної плати в підвищенні стимулюючої ролі заробітної плати. Заробітна плата це основна форма розподілу життєвих благ за працю або грошове вираження трудового вкладу працівного в суспільне виробництво.

У соціалістичному суспільстві діє економічний закон розподілу за працею, відповідно до якого матеріальні блага для індивідуального споживання розподіляються з врахуванням кількості і якості затраченої в суспільному виробництві праці.

Частина матеріальних благ розподіляється через суспільні фонди споживання, але розподіл з врахуванням кількості й якості вкладеної у виробництво праці є головним і визначальним. Цей принцип розподілу вимагає постійного контролю за міром праці і міром споживання, за рівнем заробітної плати відповідно до затраченої праці.

Слід зазначити, що заробітна плата є не тільки форма розподілу й складова частина затрат на виготовлення продукції, або частина доходу госпрозрахункового підприємства.

Облік праці й заробітної плати - одна з найважливіших і найскладніших ділянок облікової роботи. В його склад входять облік чисельності працівників, затрат робочого часу, використання фонду за-

робітної плати за видами і категоріями працівників, премій та інших виплат, а також розрахунків з кожним працівником відповідно до кількості і якості затраченої праці.

Історія розвитку нашої країни й інших країн світу вказує на те, що використання форм і систем оплати праці, які забезпечують взаємозв'язок між рівнем кінцевого результату праці і величиною заробітної плати, або між кількістю, якістю праці і величиною заробітної плати значно сприяє зростанню ефективності виробництва.

Для того, щоб праця й заробітна плата виконувала свої функції в суспільному виробництві їх облік повинен забезпечити:

контроль за кількістю і якістю затраченої праці, дисципліною праці і повним використанням робочого часу;

достовірне нарахування заробітної плати відповідно до кількості й якості затраченої праці кожним працівником;

правдиве віднесення сум нарахованої заробітної плати в собівартість продукції;

контроль за використанням фонду заробітної плати.

Облік чисельності працівників і виробітку. Залежно від участі працівників у процесі виробництва їх поділяють на дві групи персоналу: промислово-виробничий; непромисловий.

Виходячи з виконуваних функцій, промислово-виробничий персонал ділиться на шість категорій: робітники, учні, інженерно-технічні працівники, службовці, молодший обслуговуючий персонал, старші.

Облік чисельності працівників оперативно ведеться відділом кадрів. Він забезпечує точне відображення кількості працівників за звітний період, їх середньоспискову чисельність, прийняття, переміщення і звільнення працівників. Загальна кількість працівників підприємства називається списковою кількістю працівників.

Не включаються в списковий склад працівники, які виконують одноразові роботи і оплачуються із фонду заробітної плати не спискового складу і які працюють за сумісництвом.

Облік відпрацьованого часу ведеться в таблицях обліку використання робочого часу. Однак ефективність праці не завжди вимірюється кількістю годин відпрацьованого часу. При відрядній формі оплати праці для нарахування оплати праці робітникам необхідно вести облік виробленої продукції або виконаних робіт.

Залежно від типу, технології виробництва і форм оплати праці можуть використовуватись такі системи обліку виробітку:

1. Система операційного приймання. Ця система передбачає підрахування і приймання майстром чи контролером ВТК виробів після кожної операції, або їх однорідної групи. При цій системі найдоцільніше використовувати наряд на відрядну роботу, який випускається на початку роботи і видається робітникові на руки. Для скорочення документопотоку використовуються десятиденні й місячні наряди.

2. Маршрутна система передбачає ведення обліку виробітку в маршрутних листах. У них фіксується запуск і обробка деталей, вузлів відповідно до встановлених технологічних процесів виготовлення однорідних партій деталей. У міру виконання операцій контролер ВТК записує в маршрутному листі кількість прийнятих деталей і табельний номер виконавця.

3. Облік виробітку за кінцевою операцією або кінцевою продукцією. Ця система обліку передбачає бригадний облік виробітку за кінцевою операцією. При цій системі обліку виробітку широко використовуються нагромаджувальні рапорти та відомості виробітку.

4. Інвентарна система обліку виробітку. Вона використовується для індивідуального обліку виробітку. Виріток робітника визначається як залишок деталей з кожної операції на початок зміни, плюс надходження їх в обробку, мінус залишок необроблених деталей. Оформляється виробіток змінами рапортом.

Для зменшення затрат праці на облік виробітку ними використовуються датчики, лічильники, які можуть агрегуватися із комп'ютерами і електронними обчислювальними машинами.

При виникненні різного роду відхилень від нормальних умов праці для обліку виробітку використовують доплатні листи, листи про простій та ін.

Виконання норм виробітку може визначатись такими опосередками: відношення фактично виробленої продукції до нормативної; відношення фактично відпрацьованого часу до нормативного; відношення заробітної плати за відрядними розцінками до тарифної заробітної плати.

Форми і система оплати праці. Існує дві форми – відрядна й почасова, які в свою чергу поділяються на системи. Цей поділ можна відобразити схематично /рис. 2.2/:

Відрядна форма оплати праці за своєю суттю більш прогресивна, так як її розмір залежить від кількості й якості праці, які піддаються вимірюванню і обліку.

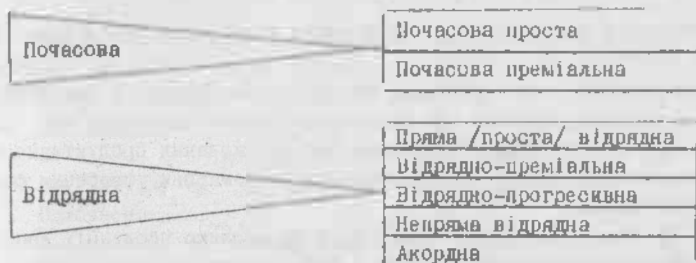


Рис. 2.2. Форми і системи оплати праці

Почасова форма – використовується для оплати праці в умовах автоматизованих виробництв і на тих ділянках виробничого процесу, де необхідна велика точність і висока якість роботи, а також для оплати праці інженерно-технічних працівників, службовців і молодшого обслуговувального персоналу.

Відрядна форма оплати праці буває індивідуальна й бригадна. Бригадна заробітна плата розподіляється між членами бригади пропорційно відпрацьованому часу, кваліфікації й коефіцієнтам трудової участі.

Існує три способи розподілу бригадної відрядної зарплати: пропорційно тарифним ставкам, пропорційно коефіцієнто-годинам, пропорційно коефіцієнтам трудової участі /КТУ/.

При використанні КТУ розподіляється не вся зарплата, а лише прирібок бригади. Прирібок – це різниця між фактично нарахованою зарплатою і зарплатою за тарифними ставками.

Фонд зарплати і його склад. Заробітна плата поділяється на основну й додаткову. Основна заробітна плата – це заробітна плата за відпрацьований час. До неї належать: заробітна плата за тарифними ставками, відрядними розцінками, премії, оплата простоїв, браку, доплата за роботи в нічний час, сумісництво, вихідні й святкові дні і т.д.

Додаткова заробітна плата – це заробітна плата за невідпрацьований час /відсутності, винагорода за вислугу років, заробітна плата за час виконання державних і громадських доручень і т.д./.

Основна і додаткова заробітна плати становлять разом фонд заробітної плати.

Підприємства, переведені на повний госпрозрахунок і самофінансування, фонд зарплати планують за нормативом чистої продукції або іншими вимірниками продукції, встановленими для вирахування продуктивності праці. Підприємства можуть використовувати такі методи утворення фонду заробітної плати:

1. За нормативом заробітної плати на одиницю продукції /робіт, послуг/ в натуральному вираженні або і крб. обсягу продукції. При цьому загальний фонд заробітної плати формується множенням нормативу на величину обсягу продукції;

2. За нормативом на кожний % приросту обсягу продукції. При цьому загальний фонд заробітної плати підприємства формується із базового фонду заробітної плати і суми збільшення /зменшення/ цього фонду, вирахованого за нормативом.

У межах загального фонду заробітної плати підприємство самостійно з врахуванням специфіки виробництва і поставлених завдань встановлює фонд заробітної плати на окремі види діяльності й категорії працюючих.

Підприємство може об'єднувати кошти фонду заробітної плати і фонду матеріального заохочення в єдиний фонд оплати праці, який слугуватиме єдиним джерелом всіх виплат працівникам за результати праці.

При використанні фонду заробітної плати роблять такі бухгалтерські записи:

- Д-т рахунків 20 "Основне виробництво";
- 23 "Допоміжне виробництво";
- 24 "Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання";
- 25 "Загальногосподарські витрати";
- 26 "Загальногосподарські витрати";
- 28 "Брак у виробництві";
- 89 "Резерв майбутніх витрат і платежів";
- 87 "Фонд матеріального заохочення".

К-т рахунку 70 "Розрахунки в оплати праці".

Особливий порядок використання фонду заробітної плати в умовах другої моделі повного госпрозрахунку, яка базується на нормативному розподілі доходу. Фонд заробітної плати тут утворюється за залишковим принципом і заробітна плата не включається в собівартість продукції, але нехтувати таким важливим комплексним показником як собівартість продукції вважається недоцільним. Щоб зберегти зміст

другої моделі госпрозрахунку і показник собівартості продукції, при нарахуванні заробітної плати складають такий комплекс бухгалтерських запасів – при нарахуванні заробітної плати:

Д-т рахунку 20 "Основне виробництво" і т.д. залежно від того, де були зайняті працівники;

К-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці".

Одночасно:

Д-т рахунку 87 "Єдиний фонд оплати праці";

К-т рахунку 32 "Використання фонду оплати праці".

У кінці місяця суму створення єдиного фонду оплати праці:

Д-т рахунку 81 "Використання доходу";

К-т рахунку 87 "Єдиний фонд оплати праці".

Одночасно на суму заробітної плати в реалізованій продукції:

Д-т рахунку 32 "Використання фонду оплати праці";

К-т рахунку 80 "Доходи й збитки".

Аналітичний і синтетичний облік розрахунків з працівниками по заробітній платі. Заповнені первинні документи з обліку праці й заробітної плати передаються в бухгалтерів чи інформаційно-обчислювальний центр. Там вони перевіряються й групуються за відповідними ознаками: табельними номерами, видами нарахувань, направленими витратами, цехами, категоріями і т.д.

Таке групування використовується для різних цілей. Групування за табельними номерами використовується для ведення розрахунків по заробітній платі з кожним працівником, за направленням витрат для включення заробітної плати у витрати виробництва окремих цехів та видів продукції.

Аналітичний облік розрахунків з працівниками по заробітній платі ведеться в розрахунковій /розрахунково-платіжній/ відомостях або індивідуальних картах /листах/.

Синтетичний облік розрахунків з працівниками по заробітній платі ведеться в журналах, ордерах № 1; 7; 8; 10; 10-1 і Головніх книзі.

При проведенні розрахунків з працівниками по заробітній платі в бухгалтерському обліку проводять такі записи.

При нарахуванні заробітної плати працівникам усіх категорій, зайнятих на різних рівнях виробництва:

Д-т рахунків 20 "Основне виробництво";

23 "Допоміжні виробництва";

24 "Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання";

- Д-т рахунків 25 "Загальновиробничі витрати";
- 26 "Загальногосподарські витрати";
- 28 "Брак у виробництві";
- 29 "Обслуговувачі виробництва і господарства";
- 43 "Позавиробничі витрати";

К-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці".

При нарахуванні заробітної плати за час відпустки:

Д-т рахунку 89 "Резерв наступних видатків і платежів";

К-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці".

При нарахуванні преміальних винагород за результати праці:

Д-т рахунку 87 "Фонди економічного стимулювання";

К-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці".

При нарахуванні допомоги за лікарняними листами за час тво-

роби:

Д-т рахунку 69 "Розрахунки по страхуванню";

К-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці".

При утриманні із заробітної плати:

податків прибуткового, малостімейного:

Д-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці";

К-т рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом".

За рішенням судових органів:

Д-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці";

К-т рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами й кредиторами;

сум для перерахування на особові рахунки працівників у

Ощадбанк:

Д-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці";

К-т рахунку 76 "Розрахунки з різними дебіторами й кредиторами";

сум для перерахування Інспекції Держстраху за індивідуальним страхуванням:

Д-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці";

К-т рахунку 69 "Розрахунки по страхуванню";

сум для перерахування торговим організаціям за товари, куплені працівниками в кредит:

Д-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці";

К-т рахунків 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами"

73 "Розрахунки з робітниками та службовцями з інших операцій" /у тих випадках, коли відстрочка платежу погашається за рахунок кредиту Держбанку/.

При депонуванні невиданої заробітної плати:
Д-т рахунку 70-1 "Нарахована заробітна плата";
К-т рахунку 70-2 "Депонована заробітна плата".

При виплаті заробітної плати з каси:
Д-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці";
К-т рахунку 50 "Каса".

Облік резерву на оплату відпусток. Конституцією кожному працівнику гарантоване право на оплачувану щорічну відпустку. Працівники підприємства йдуть у відпустку протягом року не рівномірно, більшість у теплу пору року. При цьому, якщо йдуть у відпустку інженерно-технічні працівники, службовці то їхні функції виконують штатні заступники або за сумісництвом інша особа, яка за це одержує в окремих випадках різницю в окладах.

Коли у відпустку йде робітник, то його місце займає інший, при цьому підприємство виплачує дві заробітні плати. Одну - відпусткинику, другу - робітнику, який працює на його робочому місці.

Якщо заробітну плату за час відпустки включати в собівартість продукції, то виникнуть коливання її рівня в тих місяцях, коли робітники йдуть масово у відпустку порівняно з місяцями обмежених відпусток.

Для рівномірного включення в собівартість продукції оплати відпусток робітників на підприємствах створюється щомісячний резерв у встановлених процентах основної заробітної плати і відображається бухгалтерським записом:

Д-т рахунку 20 "Основне виробництво"
і т.д. залежно від того, в дебет якого рахунку віднесена основна заробітна плата робітників;

К-т рахунку 89 "Резерв наступних видатків і платежів".

В умовах другої моделі госпрозрахунку, де єдиний фонд оплати праці утворюється за залишковим принципом розподілу доходу, відпускні робітників не впливають на рівень собівартості продукції, але впливають на рівень оплати праці інших працівників. Тому і в цьому випадку доцільно щомісячно створювати відповідний резерв записом:

Д-т рахунку 81 "Використання доходу";

К-т рахунку 89 "Резерв наступних видатків і платежів".

Нарахування заробітної плати робітникам за час відпустки відображають бухгалтерським проводком:

Д-т рахунку 89 "Резерв наступних видатків і платежів";

К-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці".

Облік розрахунків в органах соціального страхування. Вої радянські люди мають закріплені Конституцією права: на пенсії по старості й у випадках втрати працездатності, на допомогу під час хвороби, на відпочинок у будинках відпочинку, санаторіях. Ці права забезпечуються широким розвитком соціального страхування в нашій країні. Кошти соціального страхування утворюються за рахунок відрахувань підприємств, бюджету, членських профспілкових внесків та інших доходів профспілкових організацій. Ці кошти використовуються на виплату пенсій, будівництво й утримання санаторіїв, будинків відпочинку, подання допомоги сім'ям, які мають дітей, у випадках тимчасової непрацездатності та на інші цілі.

Підприємства й організації проводять відрахування органам соціального страхування щомісячно у встановлених процентах сум нарахованої зарплати.

При цьому проводяться такі бухгалтерські записи:

Д-т рахунку 20 "Основне виробництво" і т.д. залежно від того, куди віднесена основна і додаткова заробітна плата всіх категорій працюючих;

К-т рахунку 69 "Розрахунки по страхуванню".

Використання коштів соціального страхування відображається такими записами – при виплаті пенсій працюючим пенсіонерам, допомоги на дітей до досягнення ними 12-річного віку, допомоги при народженні дітей і т.д.:

Д-т рахунку 69 "Розрахунки по страхуванню";

К-т рахунку 50 "Каса".

При нарахуванні допомоги за час хвороби, декретної відпустки:

Д-т рахунку 69 "Розрахунки по страхуванню";

К-т рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці".

При видачі путівок у будинки відпочинку, санаторії за рахунок соцстраху:

Д-т рахунку 69 "Розрахунки по соцстраху";

К-т рахунку 56 "Інші грошові засоби".

У кінці кварталу уточнюються розрахунки з соцстрахом.

Контроль за використанням фонду заробітної плати. Використання фонду заробітної плати контролюється самим підприємством, Держбанком, вищестоящою організацією і фінансовими органами.

На підприємстві контроль за використанням фонду заробітної плати полягає в перевірці правильного застосування роздінок, обсягу виконаних робіт, відрацьованого часу та інших даних.

Контроль за використанням фонду заробітної плати є важливим обов'язком головного бухгалтера підприємства. Він зобов'язаний за-

безпечити контроль за правильним витрачанням фонду заробітної плати, нарахуванням і видачею премій, дотриманням посадових окладів.

Разом з головним бухгалтером і його апаратом контроль за витрачанням фонду заробітної плати повинні здійснювати керівники цехів, відділ праці й заробітної плати, плановий відділ.

Органи Держбанку здійснюють попередній і наступний контроль за витрачанням фонду заробітної плати. Попередній контроль здійснюється при видачі грошей на заробітну плату і виплату премій.

Наступний контроль за витрачанням фонду заробітної плати здійснюється шляхом аналізу бухгалтерської і статистичної звітності та проведення перевірок безпосередньо на підприємствах і організаціях.

Кошти на заробітну плату за перші 2,5 місяця кварталу видаються в фактично нарахованій сумі, але не більше встановленого на квартал фонду зарплати без подання довідок. Видача коштів при кінцевому розрахунку проводиться на основі довідок, які подають підприємства в Держбанк про нараховану і належну до видачі зарплату. В практичній діяльності підприємств можуть виникати абсолютні й відносні відхилення /перевитрата, економія/.

Абсолютна перевитрата /економія/ фонду заробітної плати - різниця між фактично нарахованим фондом і скоректованим на процент виконання плану за обсяговим показником.

Контроль за використанням фонду заробітної плати фінансовими органами проводиться за приростом фонду заробітної плати порівняно з відповідним періодом минулого року.

Приріст фонду заробітної плати оподатковується в державних підприємствах і організаціях, на які поширюється дія Закону СРСР про державне підприємство /об'єднання/.

Не підлягає оподаткуванню приріст коштів, направлених на оплату праці, зв'язаних із збільшенням виробництва товарів народного споживання і обсягів реалізації послуг населенню.

Податок вноситься в бюджет при першій моделі госпрозрахунку з фонду матеріального заохочення, а при другій - з фонду оплати праці.

Вищестояща організація здійснює наскрізний контроль за використанням фонду заробітної плати. Цей контроль починається з перевірки правильності застосування норм та розцінок і закінчується видаленням грошей з каси.

2.5. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції

Собівартість продукції і завдання її обліку в підвищенні ефективності виробництва. У процесі господарської діяльності підприємства здійснюють ряд витрат. Сукупність цих витрат - це витрати виробництва, які визначають вартість продукції. Формою вираження витрат виробництва є собівартість, а вартості - ціна.

Собівартість промислової продукції - це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут.

Собівартість - це важливий якісний показник діяльності підприємств. Чим нижча собівартість - тим більша та частина суспільного продукту, яка йде на розвиток народного господарства.

Собівартість - це база для визначення оптових цін та джерело їх наступного зниження.

На підприємствах собівартість планується і обліковується в таких показниках: 1/ собівартість одиниці продукції; 2/ зниження собівартості порівняльної продукції; 3/ затрати на 1 крб. товарної продукції; 4/ загальна сума витрат на виробництво.

Враховуючи значення цього показника, підприємствам і об'єднанням доводять завдання з собівартості продукції /робіт/, а в складі цих завдань - ліміт матеріальних затрат в грошовому вираженні на 1 крб. продукції /робіт/.

До резервів зниження собівартості продукції слід в першу чергу віднести: раціональне /комплексне/ використання сировини, матеріалів і відходів; спеціалізація й кооперування промислового виробництва; вдосконалення технології виробництва та скорочення витрат; ліквідація браку й простоїв; підвищення продуктивності праці; використання прогресивних форм і методів обліку та контролю витрат на виробництво.

Облік витрат на виробництво повинен забезпечити: своєчасне і достовірне відображення в обліку всіх витрат на виробництво і реалізацію продукції; контроль за додержанням встановлених норм витрат, недопущенням перевитрат; достовірне калькулювання собівартості виробів; виявлення результатів роботи окремих цехів і підрозділів, а також підприємства в цілому.

Облік витрат за елементами й калькуляційними статтями витрат.

у плануванні й обліку витрати виробництва групують у двох напрямках: за економічними елементами; за калькуляційними статтями витрат.

У всіх галузях промисловості витрати на виробництво групуються за елементами: сировина й матеріали; допоміжні матеріали; паливо; енергія; заробітна плата основна й додаткова; відрахування на соціальні страхування; амортизація основних засобів; інші витрати.

Виробничі витрати групуються в розрізі економічних елементів у цілому по підприємству в процесі планування /при складанні кошторису витрат на виробництво/ і в процесі обліку /для контролю за виконанням кошторису/.

Групування витрат за елементами дає змогу пов'язати кошторис витрат на виробництво з іншими розділами плану /планом матеріально-технічного постачання, планом по праці і т.д./. Воно використовується для визначення наявності власних оборотних коштів підприємства і визначення швидкості їх обороту.

Інформація про витрати на виробництво в розрізі економічних елементів використовується також для визначення величини національного доходу, створеного в промисловості.

Для управління господарством в умовах господарського розрахунку необхідно знати також і цільове спрямування проведених витрат. З цією метою витрати групують за статтями калькуляції, виходячи з їх техніко-економічного призначення. Передбачена така типова номенклатура калькуляційних статей витрат: сировина і матеріали; повертні відходи /-/; паливо і енергія на технологічні цілі; основна зарплата виробничих робітників; додаткова зарплата виробничих робітників; відрахування на соціальне страхування; витрати на підготовку і освоєння виробництва; витрати на утримання й експлуатацію устаткування; цехові витрати; загальнозаводські витрати; втрата від браку; інші виробничі витрати; виробнича собівартість; позавиробничі витрати; повна собівартість товарної продукції.

В окремих галузях промисловості типова номенклатура калькуляційних статей може частково змінюватися з врахуванням галузевих особливостей.

Групування виробничих витрат за калькуляційними статтями виражає цільове спрямування затрат. Воно має важливе практичне значення і використовується для визначення планової й фактичної /звітної/ собівартості одиниці продукції, всієї товарної продукції, планування

зниження собівартості порівняльної продукції, а також для оперативного управління процесом формування собівартості та економічного аналізу її рівня.

Організація нормативного господарства. Чітка організація управління виробництвом вимагає належного організаційного обліку діючих норм витрат всіх видів ресурсів, а також чіткої інформації про дотримання цих норм, про їх зміну. Контроль за дотриманням встановлених норм витрат втратить своє значення, якщо ці норми не будуть відповідати рівню розвитку науки й техніки на даний момент часу, тобто якщо вони не будуть реальними.

Сукупність усіх діючих на підприємстві норм, які регулюють рівень виробничих витрат називається нормативним господарством. Воно включає в себе: нормативи технічної підготовки виробництва; технологічні карти обробки деталей; умови комплектації вузлів і виробів; номенклатури-цінніки матеріалів і напівфабрикатів; норми виробітку /обслуговування/ і розцінки на оплату праці; норми витрат на виробництво матеріалів, палива, енергії, інструментів; оперативно-технічні плани виробництва.

Для оперативного обліку норм витрат на підприємстві може організовуватись нормативне бюро при відділі головного технолога, плановому відділі або при обчислювальному центрі.

Зміна норм оформляється спеціальними повідомленнями, які складає відповідна служба, заводоуправління. В повідомленнях вказується причина зміни, нова й стара норми, а також назва виробу, номер організації і т.д.

На основі цих повідомлень вносяться зміни в нормативну документацію /нормативні картки, калькуляції/.

Чітка організація нормативного господарства вимагає організованого контролю за дотриманням норм. З цією метою витрати на виробництво в межах норм і відхилення від норм повинні оформлятися окремими документами. Документи, які відображають відхилення від норм повинні мати сигнальні ознаки. Відхилення фактичних витрат аналізуються в оперативному порядку, що дає змогу оперативно управляти формуванням собівартості продукції.

Облік витрачання сировини й матеріалів на виробництво. Матеріально-сировинні витрати в промисловості досягають 70...80% всіх виробничих витрат. Тому організація належного контролю за їх витрачанням має важливе значення для зняття собівартості продукції і збільшення її випуску.

Фактичні витрати сировини, матеріалів, кушованих неліффебрикатів визначаються на основі первинних документів /лімітно-забірних карт, вимог, накладних/.

Для визначення фактичних витрат матеріалів на виробництво і здійснення контролю за дотриманням норм їх витрат використовують методи: сигнального документування, розкросу за партіями та інвентарний /див. контроль за використанням матеріалів у виробництві/.

Для групування витрат матеріалів за об'єктами групування витрат і статтями витрат складаються розробні таблиці /форма І/.

Найбільш точним є віднесення матеріальних витрат безпосередньо на окремі вироби на основі первинних документів. Але такий принцип включення витрат матеріалів не завжди можна застосувати. На підприємствах, які використовують сировину і матеріали комплексно і виробляють різні види продукції, фактичне їх витрачання на окремі вироби визначається не прямим шляхом. Для розподілу цих витрат між окремими виробами використовується система встановлених коефіцієнтів, або матеріали розподіляються пропорційно нормативному витрачання на фактичний випуск продукції, пропорційно кількості /маси/ виробленої продукції.

На підприємствах хімічної, металургійної, м'ясної, деревообробної та інших галузей промисловості, в яких сировина і матеріали витрачаються для виготовлення відповідного комплексу виробів, використовується коефіцієнтний метод розподілу фактичних матеріальних витрат. У цьому випадку галузевою інструкцією кожному виду продукції присвоюється відповідний коефіцієнт /більший, менший, або рівний 1/. На базі цих коефіцієнтів всі види продукції перераховуються в умовний вид, після чого проводиться розподіл витрат сировини і матеріалів.

У ряді галузей промисловості /машинобудування, металообробка, взуттєва та ін./ використовується метод розподілу фактичних витрат матеріалів пропорційно нормативним витратам на весь випуск.

У процесі виробництва промислової продукції утворюються виробничі відходи, тобто залишки вихідних матеріалів, які втратили частково або повністю властивості вихідної сировини.

Відходи поділяються на поворотні і безповоротні. Поворотними вважаються відходи, які споживаються самим підприємством для виготовлення продукції основним або допоміжним виробництвом чи реалізуються на сторону.

Безповоротними називаються відходи, які не можуть бути використані при наявному рівні техніки – технологічні втрати. Безповоротні відходи оціненню не підлягають.

Поворотні відходи оцінюються за ціною вихідної сировини і матеріалів за встановленими цінами на відходи залежно від їх придатності.

У практичній роботі важко визначити належність відходів до окремих груп матеріалів, у зв'язку з цим відходи мінусуються із витрат сировини і матеріалів у кількісному і грошовому вираженні. Між окремими виробами відходи розподіляються пропорційно нормативним витратам сировини й матеріалів.

Максимальне використання відходів при їх обґрунтованій оцінці є важливим резервом зниження собівартості промислової продукції.

У процесі виробництва використовують і допоміжні матеріали – це такі матеріали, які не становлять фізичної основи виробу чи використовуються для обслуговування виробництва. Ці матеріали в окремих випадках включаються в собівартість виробів прямо, а якщо цього не можна зробити, їх вартість розподіляється пропорційно їх нормативним витратам, витратам основних матеріалів чи кількості виробленої продукції.

Витрачання матеріалів у первинних документах відображається за обліковими цінами. Щоб відобразити витрачання матеріалів за спрямуванням витрат щодо їх собівартості, необхідно до вартості матеріалів за обліковими цінами додати транспортно-заготівельні витрати /ТЗВ/ або скоригувати їх вартість на суму відхилень фактичної собівартості матеріалів від планової. Для цього складають спеціальний розрахунок і визначають середній процент ТЗВ чи відхилень. Середній процент ТЗВ і відхилень використовується для їх списання за спрямуванням витрат /див.: Класифікація і оцінка матеріалів/.

Паливо технологічне включається в собівартість окремих виробів за прямою ознакою або шляхом розподілу пропорційно-нормативним виробам на фактичний випуск продукції чи кількості переробленої сировини.

Електроенергія, пара, газ, стиснене повітря при значних об'ємах їх використання відносяться прямо на відповідні об'єкти калькулювання на основі показників вимірювальних приладів. Якщо це неможливо зробити, вартість енергетичних витрат розподіляється аналогічно витратам палива і допоміжних матеріалів.

Облік заробітної плати. Заробітна плата виробничих робітників виділяється в дві самостійні статті витрат: "Основна заробітна плата виробничих робітників", "Додаткова заробітна плата виробничих робітників". Крім цього, в самостійну статтю виділені відрахування на соціальне страхування".

Основна заробітна плата виробничих робітників при відрядній формі оплати праці відноситься на об'єкти групування витрат безпосередньо на основі первинних документів /рапортів про виробіток, нарядів, маршрутних листів/. При часовій оплаті праці заробітна плата виробничих робітників може бути віднесена прямим способом, якщо робітники зайняті виготовленням одного виду продукції протягом усього оплачуваного часу роботи. В інших випадках почасова заробітна плата на окремі види продукції відноситься шляхом розподілу. Таким шляхом розподіляється оплата понадурочних робіт, доплати за відхилення від норм умов праці, доплати за роботу в вечірній і нічний час та інші виплати, які не зв'язані безпосередньо з виготовленням окремих видів продукції.

Ці види заробітної плати можуть розподілятися пропорційно прямій заробітній платі робітників-відрядників. Більш достовірним є розподіл пропорційно кошторисним ставкам, які розраховуються на кожний виріб, виходячи із тарифних ставок, норм витрат часу та інших показників. У окремих галузях промисловості непряма заробітна плата розподіляється пропорційно кількості витраченої сировини і матеріалів.

Розподіл заробітної плати за спрямованістю витрат відображається в розробній табл. I.

Облік і розподіл витрат на утримання й експлуатацію машин та обладнання. Широке впровадження технічного прогресу у виробництво приводить до зростання витрат на утримання й експлуатацію устаткування. Для обліку цих витрат у плані рахунків виділено синтетичний рахунок 24 "Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання". Облік витрат ведеться в розрізі цехів у відомості № 12 за номенклатурою статей витрат: 1/ амортизація обладнання і транспортних засобів; 2/ експлуатація обладнання /крім витрат на поточний ремонт/; 3/ поточний ремонт обладнання і транспортних засобів; 4/ внутрішаводське переміщення вантажів; 5/ зносування малоцінних і швидкозношуваних інструментів та пристосувань; 6/ інші витрати.

У кінці місяця витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання розподіляються так: 1/ пропорційно годинам роботи машин

і обладнання, знятих виготовленням окремих видів продукції; 2/ пропорційно масі оброблених матеріалів або різних видів випущеної продукції; 3/ пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників без доплат за прогресивно-преміальними системами; 4/ пропорційно кошторисним /нормативним/ ставкам, розрахованих на основі коефіцієнто-машино-години на фактичний обсяг продукції, тобто, виходячи із величини витрат на утримання й експлуатацію устаткування за I годину роботи з врахуванням його вартості, складності, потужності та інших характеристик.

При списанні цих витрат складають такі бухгалтерські записи:

- Д-т рахунків 20 "Основне виробництво";
- 23 "Допоміжне виробництво";
- 26 "Брак у виробництві";

К-т рахунку 24 "Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання".

Облік і розподіл загально-виробничих витрат

До загально-виробничих витрат відносять витрати, що пов'язані з амортизацією і сприянням процесу виробництва на рівні цехів. Синтетичний облік загально-виробничих витрат ведуть на бухгалтерському рахунку 25 такої ж назви і аналітичний - у відомості № 12 у розрізі встановленої номенклатури статей витрат: утримання апарату управління цеху; амортизація будівель, споруд та інвентаря цехів, крім амортизації, включеної у витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання; утримання будівель, споруд та інвентаря; поточний ремонт будівель, споруд та інвентаря; випробування, дослідні, раціоналізація і винахідництво; охорона праці; зношування малоцінного і швидкозношуваного інвентаря; інші витрати.

Непродуктивні витрати: втрати від простоїв; втрати від псування матеріалів; втрати від недостачі деталей; недостачі й залишки матеріальних цінностей та незавершеного виробництва; інші непродуктивні витрати.

Загально-виробничі витрати в кінці місяця розподіляються між окремими видами продукції, яка виготовлялася в даному цеху. Загально-виробничі витрати включаються й у вартість бракованої продукції.

Розподіляють загально-виробничі витрати: пропорційно сумі основної заробітної плати виробничих робітників /без доплат за прогресивно-преміальними системами/ і витрат на утримання й експлуатацію машин та обладнання; пропорційно кількості виробленої продукції; пропорційно відпрацьованим веретено- і верстатогодинам; пропорційно сумі основних витрат без вартості сировини, матеріалів, напівфабрикатів.

Розподіл загально виробничих витрат відображається в кінці місяця бухгалтерським записом:

- Д-т рахунків 20 "Основне виробництво";
- 23 "Допоміжне виробництво";
- 28 "Брак у виробництві";
- К-т рахунку 25 "Загально виробничі витрати".

Облік і розподіл загальногосподарських витрат. Загальногосподарські витрати пов'язані з організацією роботи і управлінням підприємства в цілому. Синтетичний облік ведуть на бухгалтерському рахунку 26 "Загальногосподарські витрати" в журналі-ордері № 10, а аналітичний у відомості № 15 у розрізі встановленої номенклатури статей. Всі види витрат загальногосподарського характеру за їх економічним змістом об'єднано в чотири однорідні групи: 1. Витрати на управління підприємством. 2. Загальногосподарські витрати. 3. Різні відрахування. 4. Загальногосподарські непродуктивні витрати.

Загальногосподарські витрати в кінці місяця повністю списуються і включаються в собівартість продукції основного виробництва і тієї частини робіт та послуг допоміжних цехів, яка виконувалась на сторону, а також для капітального будівництва, капітального ремонту і непромислових господарств підприємства.

У собівартість міжцехових замовлень і забракованої продукції загальногосподарські витрати не включаються.

Згідно з Основними положеннями по плануванню, обліку і калькулюванню собівартості продукції на промислових підприємствах від 20 липня 1970 р. загальногосподарські витрати розподіляються між різними видами продукції пропорційно сумі основної заробітної плати виробничих робітників /без доплат за прогресивно-преміальними системами/ і витрат на утримання та експлуатацію обладнання.

Загальногосподарські витрати пов'язані не тільки з організацією праці й використанням обладнання, й значною мірою із забезпеченням підприємства і його окремих підрозділів матеріальними ресурсами. У зв'язку з цим доцільно було б загальногосподарські витрати розподіляти пропорційно цеховій собівартості. І лише в тих виробництвах, де на величину виробничих витрат значний вплив має вартість використовуваних матеріалів, загальногосподарські витрати слід розподіляти пропорційно цеховій собівартості, але без вартості матеріалів і комплектуючих виробів.

Списання загальногосподарських витрат у кінці місяця відображається бухгалтерськими записами:

Д-т рахунків 20 "Основне виробництво";
23 "Допоміжні виробництва";
К-т рахунку 26 "Загальногосподарські витрати".

Особливості обліку витрат допоміжних виробництв. Допоміжні виробництва призначені для обслуговування основного виробництва. Вони забезпечують основні цехи інструментами й пристроями, виробляють і передають їм різноманітні види енергії, здійснюють ремонтні роботи, перевезення вантажів.

На великих промислових підприємствах ці виробництва функціонують у вигляді окремих цехів: інструментального, енергетичного, паросилового, транспортного, ремонтного та ін.

Облік витрат здійснюють у відомості № 12 на рахунку 23 "Допоміжні виробництва", який є активним калькуляційним рахунком.

Аналітичний облік витрат ведуть окремо по кожному допоміжному виробництву, а всередині виробництв за видами виконуваних робіт, продукцією, що випускається, а картках /книжках/ обліку виробництва.

За характером технологічного процесу і продукцією, що виготовляється, допоміжні виробництва поділяють на прості й складні. До простих відносять виробництва, які виробляють однорідну і нескладну продукцію. В них немає напівфабрикатів і незавершеного виробництва /електростанції, котельні, водокачки, транспортних цехів, компресорних і кисневих станцій та ін./.

У кінці місяця витрати допоміжних виробництв списують на рахунок споживачів і замовників. Для цього визначають собівартість одиниці наданих послуг, продукції /кВт.-год. електроенергії, 1 т пари, 1 м³ води, 100 м³ списаного повітря, 1 т/км перевезених вантажів і т.д./.

У процесі господарської діяльності допоміжні виробництва перебувають між собою у постійному взаємозв'язку. Наприклад, котельня забезпечує всі допоміжні виробництва паром і в свою чергу оперує послуги від електростанції, ремонтного і транспортного цехів. Такі взаємні послуги прийнято називати зустрічними.

Для того, щоб визначити витрати допоміжних виробництв у грошовому вираженні, необхідно знати собівартість зустрічних послуг. Існує три способи оцінки зустрічних послуг: 1/ за плановою собівартістю; 2/ за фактичною собівартістю минулого місяця; 3/ за фактичною собівартістю звітного місяця. Фактичну собівартість визначають алгебраїчним шляхом з допомогою системи рівнянь з двома невідомими.

Розподіл витрат допоміжних виробництв проводиться в розробній табл. 9 "Розподілу послуг допоміжних виробництв", яка складається із розділів:

I - Розрахунок фактичної собівартості продукції /послуг/ і матеріальних цінностей, виготовлених допоміжним виробництвом.

II - Розподіл витрат цехів-постачальників послуг.

III - Розподіл витрат цехів, які виготовляють матеріали й не є одночасно постачальниками послуг.

IV - Розрахунок амортизації автотранспорту.

Виконані роботи й послуги допоміжних виробництв списуються в дебет рахунків:

03 - "Ремонт основних засобів" - на фактичну вартість ремонту будинків і споруд.

46 - "Реконструкція" - на фактичну вартість капітального ремонту обладнання і транспортних засобів.

23 - "Допоміжні виробництва".

24 - "Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання".

25 - "Загальновиробничі витрати".

26 - "Загальногосподарські витрати" залежно від споживачів послуг.

06 - "Запасні частини".

40 - "Готова продукція" на вартість виготовленої продукції.

Облік втрат від браку і простоїв. Браком вважаються вироби або роботи, які не відповідають встановленим вимогам і непридатні для використання за прямим призначенням чи вимагають додаткової обробки.

Залежно від дефектів брак поділяють на виправний /частковий/ і невиправний /кінцевий/.

Виправний - забраковані вироби або роботи, які після додаткових затрат можуть бути використані за прямим призначенням.

Невиправний - забраковані вироби або роботи, виправлення яких технічно неможливе чи економічно не вигідне.

За місцем виявлення брак поділяють на внутрішній і зовнішній.

Для обліку браку призначений активний калькуляційний рахунок 26 "Брак у виробництві".

За дебетом цього рахунку відображають собівартість невиправного браку, затрати на виправлення браку, а за кредитом - суми відшкодування втрат від браку /утримання сум із заробітної плати винуватців браку, вартість кінцевого браку за ціною можливого використання-

ня, пред"явлення претензій постачальникам, списання кінцевих втрат від браку/.

Аналітичний облік браку у виробництві ведеться в розрізі цехів, видів виробів у відомості № 12 "Витрати на виробництво" і 14 "Втрати у виробництві".

Втрати від браку визначаються як різниця між оборотом за кредитом і дебетом рахунку 28 "Брак у виробництві". Втрати від браку списуються на собівартість цих виробів, серед яких він був виявлений.

Простої — це вимушена бездіяльність робочої сили і механізмів. Простої бувають з внутрішніх і зовнішніх причин. Втрати від простоїв з внутрішніх причин обліковуються на рахунку 25 "Загально-виробничі витрати", а втрати від простоїв з зовнішніх причин обліковують на рахунку 26 "Загальногосподарські витрати". Втрати від простоїв, викликаних стихійними лихами, відносять на рахунок 80 "Прибутки і збитки".

Аналітичний і синтетичний облік витрат на виробництво. Аналітичний облік виробничих витрат повинен забезпечити, з одного боку, можливість контролю за витрачанням засобів цехами та іншими виробничими підрозділами підприємства, а з другого — можливість визначення фактичної собівартості одиниці кожного виду продукції.

Перша мета досягається шляхом обліку витрат у розрізі цехів основного і допоміжного виробництва в окремих відомостях № 12 із вкладними листами, в яких на окремому розвороті відображаються затрати кожного цеху за рахунками 24, 25 у аналітичному розрізі, а за рахунками 20, 28, 31 — у синтетичному розрізі. Для полегшення контролю за рівнем цих витрат їх нормують.

З метою контролю за рівнем витрат на виробництво окремих видів продукції і врахування собівартості виробів на рахунку 20 "Основне виробництво" здійснюється облік витрат з кожного виду або однорідній їх групі. Цей облік ведеться в картках /книгах/ обліку виробництва.

Картка обліку витрат на виробництво

Назва виробу, групи виробів _____, випущено _____
 одиниця виміру _____, цех _____

Стаття калькуляції	Незавершене виробництво на початок місяця	Виробництво за місяць	Разом витрат	Списано витрат		Собівартість			Незавершене виробництво на кінець місяця
				на брак	недостачі	За планом	За фактичною собівартістю	Відношення гр.7 до гр.6	
0	1	2	3	4	5	6	7	8	9

Собівартість товарного випуску в цій таблиці визначається так:

$$C_{TB} = H_n + Z_m - C_d - C_k - H_k,$$

де C_{TB} - собівартість товарного випуску; $H_n - H_k$ - незавершене виробництво відповідно на початок і кінець місяця; Z_m - затрати на місяць; C_d - собівартість несправного браку; C_k - собівартість недостач незавершеного виробництва.

В умовах нормативного методу обліку витрат на виробництво в відомості обліку витрат окремими графами виділяють витрати за нормами, зміни норм і відхилення від норм.

Синтетичний облік витрат повинен забезпечити їх узагальнення в розрізі синтетичних рахунків у цілому по підприємству. Таке узагальнення здійснюється в журналах-ордерах № 10 і 10-І, які побудовані за принципом шухової відомості. Затратні рахунки /20, 23, 24, 25, 26, 28, 31, 89/ відображені в підметі, а витратні рахунки /05, 06, 08, 12, 13, 20, 23, 24, 25 і т.д./ в присудку таблиці.

Журнал-ордер № 10 складається з трьох розділів: 1 - витрати на виробництво; 2 - Розрахунок витрат на виробництво за економічними елементами; 3 - Розрахунок собівартості товарної продукції.

У першому розділі журналу-ордера № 10 витрати, обліковані у відомостях 12 і 15, узагальнюються по підприємству в цілому, як за економічними елементами, так і за спрямуванням витрат у розділі рахунків синтетичного обліку.

У другому розділі журналу-ордера № 10 проводиться розрахунок витрат на виробництво за економічними елементами. В цей розділ переноситься підсумок витрат за економічними елементами з першого розділу і далі уточнюються елементні витрати. Елементні витрати коректуються

на оуму внутрізаводських оборотів. Так, до елементів витрат оновини, матеріалів, палива, запасних частин, малоцінних і швидкозношуваних предметів додаються вартість недостач цих цінностей, списаних із рахунку 84 "Недостачі і втрати від цування цінностей", на рахунки 25 "Загальновиробничі витрати" і 26 "Загальногосподарські витрати", тому що у першому розділі журналу-ордера № 10 ця сума в оборот за економічними елементами не ввійшла.

Із витрачених матеріалів, палива виключається вартість оприбуткованих із рахунків виробничих витрат /20, 23, 28/ відходів, тому що ці цінності фактично не витрачені на потреби виробництва.

У третьому розділі журналу-ордера № 10 проводиться розрахунок собівартості товарної продукції. Вихідними даними для цього розрахунку служать витрати за дебетом рахунку 20 "Основне виробництво", відображені в першому розділі цього ж журналу-ордера.

Суми залишків незавершеного виробництва відображаються в основних калькуляційних статтях витрат звичайними записами і одночасно червоною сторною загальною сумою за статтею "Загальновиробничі витрати". Сума недостач незавершеного виробництва відображається червоною чорнилом в основних калькуляційних статтях витрат.

Далі за статтями матеріальних витрат мінуються вартість цінних відходів, які відображені за дебетом рахунку 05 "Матеріали" і кредитом рахунку 20 "Основне виробництво". Після цього до затрат за місяць додають вартість залишків незавершеного виробництва на початок місяця і віднімають залишок незавершеного виробництва на кінець місяця. Таким шляхом у розрізі калькуляційних статей вираховується собівартість всієї випущеної цехами основного виробництва продукції. Шляхом вирахування витрат на випущені матеріальні цінності, які не входять до складу товарної продукції визначається фактична собівартість товарної продукції основного виробництва.

Ті рахунки, за кредитом яких відображаються виробничі витрати в журналі-ордері № 10, можуть кореспондувати з іншими рахунками, які не відображають виробничих витрат. Для відображення таких оборотів і для узагальнення всієї суми оборотів за кредитом цих рахунків призначений журнал-ордер №10-І. Журнал-ордер № 10-І є логічним продовженням журналу-ордера № 10. В нього переносяться окремим рядком обороти із журналу-ордера № 10 і підбиваються загальні підсумки оборотів за всіма рахунками, які кредитуються.

На основі даних журналу-ордера № 10-І проводяться записи кредитованих оборотів за рахунками в головну книгу, а на основі журналів-

ордерів № 10 і 10-і відображаються сума за дебетом відповідних рахунків.

Облік, інвентаризація й оцінка незавершеного виробництва.

До незавершеного виробництва відносяться продукція, яка не пройшла всіх стадій обробки, передбачених технологічним процесом, також виробнича недоукомплектована чи не пройшла випробувань і технологічного приймання. До незавершеного виробництва не відносяться сировина, матеріали й напівфабрикати, які не піддавались обробці, а також забраковані вироби, деталі й вузли.

Кількісний оперативний облік руху незавершеного виробництва ведеться в цехах і відділах працівниками планово-диспетчерської служби /ПДС/, а облік у грошовому вираженні - в бухгалтерії підприємства.

Облік руху незавершеного виробництва організується так, щоб забезпечити контроль за рухом напівфабрикатів у цехах, що значною мірою залежить від особливостей технології й організації виробництва, номенклатури виробів, які виготовляються, а також від порядку збереження міжопераційних заділів та ін.

У машинобудуванні, металобробці та інших галузях промисловості розрізняють два основних види обліку руху деталей і напівфабрикатів у виробництві: подетальний; подетально-операційний.

Подетальний облік незавершеного виробництва використовується, як правило, в умовах потоково-масового виробництва. Основом для такого обліку в кожному цеху служить інформація про запуск деталей у виробництво, про випуск їх з виробництва і про допущений брак.

Подетально-операційний облік руху деталей використовується в індивідуальних і серійних виробництвах. Для цього використовуються маршрутні листи, з допомогою яких не тільки обліковується виробіток, а й міжопераційний рух деталей і напівфабрикатів.

Для спрощення цього обліку передачу деталей і напівфабрикатів із цеху в цех рекомендується здійснювати на основі місячних карт /близьких до лімітних карт/, а відпускання готових деталей у складальні цехи - за специфікаціями /комплектувальними картами/ чи іншими документами.

У масово-поточних виробництвах доцільно використовувати бездокументне передавання деталей на збирання, або складати документи для передачі і раз на місяць. Такий порядок може бути впроваднений після здійснення необхідних заходів щодо забезпечення збереження деталей і вузлів у цехах. У цьому випадку деталі й вузли передаються

для збирання комплектами і кількість переданих деталей визначається за кількістю випущених готових виробів.

У кінці місяця на основі документів цехами складаються оборотні відомості, в яких з кожного найменування деталей з відміткою шифра, відображають рух цих цінностей: залишок на початок місяця, надходження /за джералами/, витрачання за спрямуванням і залишок незакінчених обробкою деталей на кінець місяця.

З метою перевірки незавершеного виробництва періодично проводять його інвентаризацію. Основними положеннями про бухгалтерські звіти і баланси передбачено проводити інвентаризацію незавершеного виробництва і напівфабрикатів власного виробництва не рідше одного разу в рік /не раніше як 1 жовтня/. Конкретні строки інвентаризації незавершеного виробництва залежать від організації документального оформлення і оперативного обліку виробітку, руху деталей у виробництві. Ці строки встановлюються галузевими інструкціями. Так, наприклад, у серійних і дрібносерійних виробництвах незавершене виробництво інвентаризується не рідше одного разу в квартал, а в галузях легкої та харчової промисловості інвентаризацію проводять щомісячно.

Інвентаризація проводиться в кожному цеху спеціально призначеною комісією в складі годови – начальника цеху і членів комісії – працівників служби ВТК, бухгалтерії, представників громадськості й матеріально-відповідальних осіб.

Фактично виявлені комісією залишки деталей і вузлів на робочих місцях заносяться в інвентаризаційні описи, де поряд з кількістю деталей вказується операція, на якій вони перебувають у виробничому процесі, або ступінь їх готовності.

На основі даних оперативного обліку незавершеного виробництва та інвентаризаційних описів у бухгалтерії складають порівнялькі результати відомості з метою визначення недостач /залишків/ незавершеного виробництва, а також на основі нормативної і технічної документації визначення собівартості незавершеного виробництва.

Порядок визначення собівартості незавершеного виробництва визначається галузевими інструкціями. Як правило, в машинобудуванні, металообробці та інших галузях у собівартість незавершеного виробництва відносяться витрати за всіма статтями калькуляції, за винятком втрат від браку і витрат, які стосуються товарної продукції "Знос спеціалізованих та інші спеціальні витрати", "Витрати на підготовку та освоєння виробництва", "Позавиробничі витрати".

У крупносерійних і масових виробництвах з незначними коливаннями залишків незавершеного виробництва на початок і кінець місяця допускається оцінка деталей і напівфабрикатів за нормативною вартістю. В умовах значних щомісячних коливань залишків незавершеного виробництва воно оцінюється з врахуванням відхилень від норм.

Оцінка незавершеного виробництва згідно з витратами матеріалів, заробітної плати виробничих робітників проводиться прямим способом. Суми відрахувань на соцстрах і резерв на оплату відпусток виробничих робітників визначаються за встановленими нормами від сум заробітної плати.

Витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальноцехові і загальнозаводські витрати включаються в незавершене виробництво за встановленою нормою до прийнятої бази їх розподілу, а при наявності економії – за фактичним їх процентом до бази розподілу.

В інших галузях промисловості можуть використовуватися й інші методи оцінки незавершеного виробництва. Так, наприклад, на підприємствах, які мають стійку номенклатуру виробів при багатосерійності виробів /деталей/, які виготовляються, з рівномірним розміщенням заділів незавершеного виробництва на окремих етапах роботи заробітна плата виробничих робітників визначається умовно в розмірі 50% ділової розцінки на всю обробку деталі. В окремих галузях промисловості з коротким технологічним циклом /легка, харчова/ оцінка незавершеного виробництва проводиться тільки за фактичною собівартістю використаної сировини, матеріалів і напівфабрикатів.

На підприємствах з індивідуальним характером виробництва, які використовують позаомовний метод обліку витрат, вартість незавершеного виробництва вираховується за фактичною собівартістю кожного незакінченого замовлення.

Результати інвентаризації незавершеного виробництва відображають бухгалтерськими записами. При виявленні залишків:

- Д-т рахунків 20 "Основне виробництво";
- 23 "Допоміжні виробництва";
- К-т рахунку 25 "Загальновиробничі витрати".

При виявленні недостач:

- Д-т рахунку 84 "Недостачі і втрати від псування цінностей";
- К-т рахунків 20 "Основне виробництво";
- 23 "Допоміжні виробництва".

При списанні недостач на винних осіб за обліковими цінами:

- Д-т рахунку 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальних втрат";
- К-т рахунку 84 "Недостачі і втрати від псування цінностей".

При описанні недостач на винних осіб на різницю між вартістю за роздрібними цінами і обліковими цінами:

Д-т рахунку 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальних втрат";

К-т рахунку 83 "Доходи майбутніх періодів".

Списання недостач незавершеного виробництва у випадках відсутності винних осіб:

Д-т рахунку 25 "Загальновиробничі витрати";

К-т рахунку 84 "Недостачі і втрати від псування цінностей".

Варіанти зведеного обліку витрат на виробництво. Облік напівфабрикатів власного виробництва. Зведений облік витрат на виробництво може здійснюватись за безнапівфабрикатним і напівфабрикатним варіантами.

При безнапівфабрикатному передача напівфабрикатів власного виробництва із цеху в цех на рахунках бухгалтерського обліку не відображається. У витратах кожного цеху відображаються лише власні витрати.

На рахунок "Готова продукція" щомісячно списується тільки частина витрат товарного випуску. Витрати на виготовлення деталей і напівфабрикатів, переданих іншим цехам, але які не ввійшли до складу готової продукції, залишаються за цехами виготовлювачами в складі їх незавершеного виробництва.

Наприклад: У заготівельному цеху було вилито 10 виробів, розрахованих на 6 операцій, і в оброблювальному цеху 15 виробів, - на 4 операції. Нормативне витрачання матеріалів на виріб у заготівельному цеху 340 крб., а в оброблювальному - 300 крб.

Заробітна плата за повний цикл обробки в заготівельному цеху - 100 крб., за 6 операцій - 80 крб. і за 4 операції в оброблювальному цеху - 50 крб.

При безнапівфабрикатному варіанті незавершене виробництво за прямими витратами буде оцінено:

заготівельний цех: матеріали $340 / 10 + 15 / = 8500$ крб.; заробітна

плата $/ 80 \cdot 10 / + / 100 \cdot 15 / = 2300$ крб.;

оброблювальний цех: матеріали $300 \cdot 15 = 4500$ крб.; заробітна плата $50 \cdot 15 = 750$ крб.

Разом по двох цехах 16050 крб.

При безнапівфабрикатному варіанті результати роботи цехів оцінюються за рівнем їх власних витрат, а собівартість товарної продукції вираховується шляхом сумування виробничих витрат у розрізі

калькуляційних статей. Переваги цього методу в тому, що він базується на прямій оцінці незавершеного виробництва і сприяє точнішому вирахуванню собівартості продукції. При узагальненні витрат по виробках або однорідних групах виділяється частка витрат кожного цеху.

При напівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат вираховується собівартість не тільки готової продукції, а й напівфабрикатів власного виробництва.

Напівфабрикати - це продукт, який пройшов одну або кілька закінчених стадій обробки і призначений для дальшого використання всередині підприємства чи для випуску на сторону.

При напівфабрикатному варіанті рух напівфабрикатів /із цеху в цех або на склад/ відображається не тільки в оперативному обліку, а й на рахунках бухгалтерського обліку. Напівфабрикати власного виробництва в обліку оцінюються за фактичною, плановою або нормативною собівартістю /з наступним доведенням планової або нормативної собівартості до фактичної/, а в деяких галузях - за оптовими цінами і обліковуються на рахунку 21 "Напівфабрикати власного виробництва".

Передача напівфабрикатів із цеху в цех відображається записом:

Д-т рахунку 20 "Основне виробництво";

К-т рахунку 20 "Основне виробництво".

Передача напівфабрикатів із цеху на склад:

Д-т рахунку 21 "Напівфабрикати власного виробництва";

К-т рахунку 20 "Основне виробництво".

На підприємствах галузей, де напівфабрикати власного виробництва оцінюються і відпускаються для дальшої переробки за оптовими цінами, їх відпускання з складу відображається через рахунок 46 "Реалізація", а визначенням фінансового результату.

При напівфабрикатному варіанті зведеного обліку витрат в калькуляційному листі вводиться комплексна калькуляційна стаття "Напівфабрикати власного виробництва". В процесі калькулювання собівартості цю статтю необхідно розкласти на окремі статті витрат, що збільшує обсяг облікових робіт.

В умовах напівфабрикатного варіанту в незавершеному виробництві кожного цеху залишаються не тільки власні витрати, а й витрати інших цехів.

Оцінку незавершеного виробництва за напівфабрикатним варіантом можна виразити:

заготівельний цех: матеріали 340-10 = 3400 крб.; заробітна плата 80-10 = 800 крб.

Всього в цеху: 4200 крб.

оброблювальний цех: матеріали заготівельного цеху $340 \cdot 15 = 5100$ крб.; заробітна плата заготівельного цеху $100 \cdot 15 = 1500$ крб.
Вартість напівфабрикатів: 6600 крб.
матеріали оброблювального цеху $300 \cdot 15 = 4500$ крб.; зарплата оброблювального цеху $50 \cdot 15 = 750$ крб.

Витрати оброблювального цеху: 5250 крб.

Вартість незавершеного виробництва в обох цехах 16050 крб.
 $/4200 + 6600 + 5250/$.

Напівфабрикатний варіант використовується в основному у виробництвах, в яких вихідна сировина піддається кільком статтям обробки в різних цехах /переділах/, як правило в умовах застосування попередільного методу обліку виробничих витрат.

Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

Під методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції розуміють спосіб підходу до узвгальнення, систематизації і контролю витрат виробництва. Залежно від особливостей організації і технології виробництва, характеру продукції, яка виготовляється на підприємствах, він може бути: простий, попередільний, позамовний, нормативний.

Для простого методу характерне пряме включення всіх витрат до собівартості продукції, а тому його застосування можливе при умові випуску одного виду продукції і відсутності незавершеного виробництва. Простий метод обліку витрат на виробництво використовують на підприємствах добувної промисловості /при добуванні вугілля, нафти, залізної руди, на електростанціях, лісорозробках/.

У зв'язку з відсутністю непрямих витрат ці підприємства обліковують витрати за ширшою номенклатурою статей витрат. Наприклад, додатково виділяють амортизацію основних засобів та інші витрати.

Попередільний метод обліку витрат на виробництво використовується на підприємствах, де обробляється однорідна сировина і матеріали, де сировина до випуску готового виробу проходить кілька послідовних стадій, фаз, переділів, обробок. На кожному із яких виробляються напівфабрикати. Для таких підприємств характерні безперервні фізико-хімічні й термічні виробничі процеси, коротка тривалість виробничого процесу, комплексне використання сировини. Попередільний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції набув значного поширення в металургійній, текстильній, хімічній, скляній, фарфоро-фаянсовій та інших галузях промисловості.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво використовується у виробництвах, де виготовляються одиничні і неповторючі вироби дрібними партіями. Такі виробництва характерні для підприємств машинобудівної й металообробної промисловості з дрібносерійним та індивідуальним типом виробництва /суднобудування, виробництво екскаваторів, баштових кранів і т.д./, а також для інструментальних, ремонтних, дослідних цехів і дільниць.

Особливістю позамовного методу є те, що об'єктом зведеного обліку витрат виступають не однорідні групи чи види продукції, а окремі виробничі замовлення.

Фактична собівартість замовлень вираховується тільки в міру їх виконання незалежно від тривалості виробничого /процесу/ циклу.

Простий, попередільний і позамовний методи обліку доцільно використовувати з елементами нормативного методу.

Нормативний метод обліку витрат на виробництво використовується на підприємствах машинобудівної, швейної, взуттєвої та інших галузей промисловості з масовим і крупносерійним характером виробництва. У вказаних виробництвах продукція складається із великої кількості механічно оброблених деталей, які складаються і утворюють готові вироби.

Основними принципами нормативного методу є:

на базі діючих, технічно обґрунтованих норм витрат попередньо складаються нормативні калькуляції собівартості з кожного виду продукції, які використовуються при вирахованні фактичної собівартості;

так, як діючі норми змінюються, необхідно вести облік змін цих норм;

систематично ведеться облік відхилень від норм витрат з ука-занням причин і винуватців;

фактична собівартість продукції визначається за формулою: нормативна собівартість, - зміни норм - відхилення від норм.

При нормативному методі обліку витрат як об'єкти зведеного обліку витрат на виробництво можуть виступати і окремі вироби, і групи однорідних виробів.

Нормативний метод - це прогресивніший метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, тому що він дає змогу оперативно здійснювати контроль за формуванням собівартості продукції і забезпечує достовірне визначення собівартості одиниці продукції.

Через те, що в основі його лежить спосіб контролю за рівнем виробничих витрат, його елементи можна і потрібно використовувати в інших методах обліку витрат. Нормативний метод обліку витрат необхідно віднести до нормативної системи управління формування собівартості продукції.

2.6. Облік готової продукції і її реалізації

Поняття готової продукції і завдання її обліку. Готовою продукцією називається продукція, що повністю укомплектована і відповідає технічним умовам, прийнята відділом технічного контролю, здана на склад і оформлена відповідними документами. До складу готової продукції входить також устаткування, інструменти і пристосування свого виробництва, зараховані до основних засобів.

До робіт промислового характеру, які включаються в обсяг готової продукції відносять капітальний, поточний ремонт, модернізацію устаткування і транспортних засобів, виконуваних за замовленнями із сторони, або промислових господарств свого підприємства, а також капітальний ремонт і модернізація устаткування і транспортних засобів свого підприємства, виконувани промисловими робітниками свого підприємства.

Основним завданням обліку готової продукції та її реалізації є контроль:

- за виконанням плану випуску продукції;
- за нашкодженням готової продукції на склад;
- за відвантаженням продукції покупцям;
- за виконанням плану реалізації продукції і дотриманням витрат, зв'язаних з реалізацією продукції;
- за фінансовими результатами від реалізації продукції.

Облік відвантаженої продукції. Готову продукцію відпускають або відвантажують покупцям на основі розпорядження /наказу/ відділу збуту і оформляють наказом-накладною, яку виписують у двох примірниках. Перший примірник наказу-накладної разом з доданок до неї квитанцією транспортної накладної або дорученням на одержання вантажу потім передають у бухгалтерію для виписування рахунку-фактури і платіжної вимоги, а другий - використовують як перепустку на вивіз вантажу за межі підприємства.

До надходження оплати виставлених на інкасо рахунків і вимог відвантажена продукція обліковується на рахунку 45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги", на якому відображається рух відван-

тажених або відпущених готових виробів, товарів і матеріальних цінностей, а також вартість виконаних і зданих робіт і наданих послуг.

Аналітичний облік відвантаженої продукції, виконаних робіт і наданих послуг ведуть у відомості № 16 "Рух готових виробів, реалізація продукції і матеріальних цінностей".

Відомість № 16 вміщує чотири таблиці. В табл. 1 "Рух готових виробів у вартісному вираженні" відображають залишки готової продукції на початок місяця, надходження з виробництва, відвантаження покупцям і залишки готової продукції на кінець місяця у вартісному вираженні не тільки в цілому по підприємству, а й у розрізі окремих груп. Рух головних виробів відображають за обліковою вартістю і фактичною собівартістю. В цій таблиці визначають фактичну собівартість відвантаженої продукції.

Спочатку визначають процентне відношення фактичної собівартості залишку готової продукції на початок місяця плюс та, що надійшла, до цієї ж продукції за обліковими цінами:

$$\bar{P}\% = \frac{Дп \Phi_c^{40} + Д \Phi_{об}^{40}}{Дп \Phi_c^{40} + Д \Phi_{об}^{40}} \cdot 100$$

де $Дп \Phi_c^{40}$ - залишок готової продукції за фактичною собівартістю на початок місяця; $Д \Phi_{об}^{40}$ - фактична собівартість готової продукції, що надійшла протягом місяця; $Дп \Phi_c^{40}$ - залишок готової продукції на початок місяця за обліковими цінами; $Д \Phi_{об}^{40}$ - продукція, що надійшла з виробництва за обліковими цінами.

Потім визначають залишок готової продукції за фактичною собівартістю на кінець місяця:

$$Дк \Phi_c^{40} = \frac{Дк \Phi_c^{40} \cdot \bar{P}\%}{100}$$

де $Дк \Phi_c^{40}$ - залишок готової продукції на кінець місяця за фактичною собівартістю.

Після цього визначають фактичну собівартість відвантаженої продукції:

$$Д \Phi_{об}^{40} = Дп \Phi_c^{40} + Д \Phi_{об}^{40} - Дк \Phi_c^{40}$$

У табл. 2 "Відвантаження, відпущання і реалізація продукції та матеріальних цінностей" реєструють кожну платіжну вимогу із розшифруванням вартості готових виробів, тари і транспортних втрат, які відшкодовуються покупцями.

З допомогою табл. 2 бухгалтерія здійснює контроль за оплатою відвантаженої продукції. На основі цієї таблиці в кінці місяця відвантаженої продукції поділяють: на відвантаженої продукцію, строк оплати якої не настав; продукції не оплачену в строк; продукцію, яка перебуває на відповідальному зсеріганні у покупців.

Вартість продукції, відвантаженої останніми днями місяця, на яку документи не здані в банк на інкасо, виключається із залишку за рахунком 45 і приєднується в балансі до вартості готової продукції. Строк оформлення документів на інкасо - три дні.

У табл. 2 відомості І6 реєструються рахунки-фактури і платіжні вимоги на відвантаженої продукцію і вона олужить реєстром аналітичного обліку розрахунків із покупцями.

У табл. 3 "Зведені дані про оплачені, списані, неоплачені, несписані суми" відображаються суми транспортних витрат і вартість тари, які відшкодовані покупцями і входять в ціну продукції.

У табл. 4 проводиться розрахунок податку з обороту.

На фактичну собівартість відвантаженої продукції, тари і транспортних витрат, які не входять в ціну продукції, а відшкодовуються покупцями, роблять бухгалтерський запис:

Д-т рахунку 45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги";

К-т рахунків 05-4 "Тара і тарні матеріали";

76 "Боррахунки з різними дебіторами і кредиторями".

При нарахуванні податку з обороту на товари народного споживання на рахунках бухгалтерського обліку роблять запис:

Д-т рахунку 46 "Реалізація";

К-т рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом".

Облік реалізованої продукції. Реалізація продукції - остаточний етап кругообороту коштів підприємства, в процесі якого продукція, вироблена на підприємстві, знаходить застосування в народному господарстві. Обсяг реалізації продукції є одним із основних показників діяльності промислового підприємства.

Згідно з діючим положенням реалізованою вважається продукція, відвантажена і повністю оплачена. Обсяг реалізованої продукції визначається величиною виручки, що надійшла від покупців.

Коли на відвантаженої продукцію розраховуються в порядку планових платежів, то продукція вважається реалізованою з моменту відвантаження її покупцями.

Для обліку реалізованої продукції призначений рахунок 46 "Реалізація". В обсяг реалізованої продукції включаються: вартість

реалізованих готових виробів і напівфабрикатів свого виробництва, роботи і послуги промислового характеру, виконані й оплачені сторонніми організаціями, своїм відділом капітального будівництва, житлово-комунального господарства, підсобним господарством і вартість виконаного капітального ремонту устаткування і транспортних засобів.

Виходячи з того, що реалізованою вважається відвантажена й оплачена продукція, при оплаті оформляють бухгалтерський запис:

Д-т рахунку 51 "Розрахунковий рахунок";

К-т рахунку 46 "Реалізація".

У кінці місяця визначають фактичну собівартість реалізованої продукції і оформляють записом:

Д-т рахунку 46 "Реалізація";

К-т рахунку 45 "Товари відвантажені, виконані роботи й послуги".

Надходження виручки за тару, яка не входить у вартість продукції, а також відшкодування покупцем витрат на відвантаження продукції не включається в обсяг реалізованої продукції і оформляється записом:

Д-т рахунку 51 "Розрахунковий рахунок";

К-т рахунку 45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги".

Фактична собівартість реалізованої продукції визначається в таблиці "Аналітичні дані до рахунків 45 і 46 по відвантаженню, відпусканню продукції і матеріальних цінностей" /зворотний бік журналу-ордера II/.

Фактична собівартість реалізованої продукції - це фактична собівартість відвантаженої продукції плюс фактична собівартість відвантаженої продукції на початок місяця мінус фактична собівартість відвантаженої продукції на кінець місяця.

Фактична собівартість залишку відвантаженої продукції на кінець місяця визначається з допомогою процентного відношення фактичної вартості відвантаженої продукції з початку року до її вартості за заявленими цінами. Помноживши залишок відвантаженої продукції на кінець місяця за пред'явленими рахунками на одержаний процент визначають фактичну собівартість залишку відвантаженої продукції на кінець місяця.

Для визначення фінансового результату від реалізації продукції необхідно списати позазавиробничі витрати.

Облік і розподіл позазавиробничих витрат. Витрати, що виникають у зв'язку з реалізацією продукції називають позазавиробничими.

До складу позазавиробничих витрат входять:

вартість тари свого виробництва та зі сторони; витрати на ремонт і утримання тари, якщо її вартість входить в оптову ціну продукції;

витрати на доставку продукції до станції відправлення, завантаження її у вагони, якщо встановлена ціна франко-вагон відправлення;

оплата залізничного тарифу та інші транспортні витрати, якщо ціни на продукцію встановлені франко-вагон станція призначення;

комісійні збори й відрахування, оплачені збутовими організаціями;

інші витрати по збуту, пов'язані з аналізом якості, рекламою і т.д.

Синтетичний облік ведеться на рахунку 43 "Позавиробничі витрати" в журналі-ордері № 10-І; ІІ і Головнім книзі, а аналітичний - у відомості № 15 за встановленими статтями витрат.

Тому що позавиробничі витрати відносять до відвантаженої й реалізованої продукції, то їх необхідно розподілити між відвантаженою і реалізованою продукцією. Їх розподіляють пропорційно плановій виробничій собівартості.

Позавиробничі витрати, які відносять до реалізованої продукції, розподіляють між окремими видами продукції і включають в їх повну собівартість.

На продукцію, відпущену відділові капітального будівництва житлово-комунального господарства, невиробничі витрати не відносять.

Розподіл позавиробничих витрат між видами продукції залежить від характеру продукції і особливостей виробництва.

Витрати на тару і упаковку відносять на окремі види продукції за прямою ознакою на основі первинних документів. Інші витрати на транспортування і навантаження розподіляють між видами продукції пропорційно їх масі й обсягу. Комісійні збори, відрахування та інші витрати по збуту - пропорційно виробничій собівартості реалізованих виробів.

В окремих галузях промисловості позавиробничі витрати розподіляють пропорційно плановій, або фактичній виробничій собівартості реалізованої продукції, а в легкій і харчовій - пропорційно обсягу реалізованої продукції за оптовими цінами підприємства.

Позавиробничі витрати, які відносять до відвантаженої продукції в балансі самостійно не відображаються, а приєднуються до рахунку 45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги".

Списання позавиробничих витрат на реалізовану продукцію відображається записом:

Д-т рахунку 46 "Реалізація";

К-т рахунку 43 "Позавиробничі витрати".

Г л а в а 3. ОБЛІК БУДІВЕЛЬНОГО ВИРОБНИЦТВА

3.1. Особливості будівельного виробництва, структури витрат і завдання обліку

Капітальне будівництво – одна із основних галузей матеріального виробництва і повинно відіграти важливу роль у прискоренні соціально-економічного розвитку країни, особливо у розв'язанні житлової проблеми. В дванадцятій п'ятиріччі намічено збільшити обсяги будівельно-монтажних робіт на 10% проти 5% за минулу п'ятирічку.

Основною госпрозрахунковою ланкою в будівництві є будівельно-монтажний трест, комбінат, об'єднання. В їх склад входить ряд низових одиниць: будівельні управління, будівельно-монтажні управління, пересувні механізовані колони та ін. Всі будівельні організації можна розділити на два типи: загальнобудівельні і спеціалізовані. Загальнобудівельні організації, як правило, виконують основну масу будівельних робіт, ведуть розрахунки з замовниками і субпідрядчиками. Спеціалізовані організації виконують окремі види робіт: штукатурні і оздоблювальні, санітарно-технічні і електротехнічні, забезпечують роботу будівельної техніки та ін.

Облік будівельного виробництва ведеться згідно з Основними положеннями по плануванню і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженими Міністерством фінансів СРСР, Держпланом СРСР, Держбудом СРСР, ЦСУ СРСР 24 вересня 1984 р. У плануванні й обліку витрати на будівництво групуються за статтями калькуляції та економічними елементами.

Діюча номенклатура передбачає ділення всіх витрат на 4 статті: матеріали, основна заробітна плата робітників, витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, накладні витрати. Витрати по перших трьох статтях включаються в собівартість будівництва прямо, накладні витрати – це комплексна стаття, вона включає багато різних за змістом витрат, які розподіляються між об'єктами будівництва пропорційно до певної бази.

З 1 січня 1983 р. у будівництві введена класифікація витрат за економічними елементами. Згідно з нею всі витрати поділяються так:

матеріальні витрати – всі види матеріальних витрат, включаючи зношування малоцінних і швидкозношуваних предметів, тимчасових нетитульних споруд;

заробітна плата – сума основної і додаткової заробітної плати, нарахованої всім категоріям працівників;

відрахування на соціальне страхування – відрахування в розмірі 12% від заробітної плати всіх категорій працівників;

амортизація основних засобів – сума нарахованої амортизації за звітний період;

інші витрати – орендна плата за оренду будівельної техніки, службові відрядження; відрахування на утримання вишестоящих організацій; на позавідомчу, пожежну і сторожову охорони та ін.

Облік будівельного виробництва значною мірою залежить від специфіки цієї галузі народного господарства. Можна виділити такі специфічні риси будівництва, які визначають роль і завдання обліку в ній галузі:

1. Велика тривалість виробничого циклу, тривалість будівництва одного об'єкта становить 2,3 – 5 років. Через це в будівництві нагромаджуються значні обсяги незавершеного виробництва. В свою продукцію будівельні організації вкладають значні разові витрати, об'єкти мають велику собівартість і вартість. У зведення обліку входять організація постійного контролю за рівнем витрат і незавершеного будівництва, правильне визначення собівартості будівельної продукції.

2. Для будівництва характерним є те, що об'єкти виробництва знаходяться на значній віддалі від контори управління, розкидані по великій території, постійно змінюється їх місце. Все це послаблює контроль за збереженням матеріальних цінностей, через відсутність стаціонарних місць зберігання матеріалів, відповідної огорожі, охорони і т.д. Послаблює також внутрігосподарський контроль великий дефіцит будівельних матеріалів, їх відсутність у роздрібній торгівлі і широке використання в індивідуальному будівництві.

3. Об'єкти будівництва знаходяться під відкритим небом, великий вплив кліматичних умов призводить до значних втрат у результаті дії дощу, снігу, морозу, вітру. В бухгалтерському обліку треба проводити чітке розмежування між природними втратами і результатами безгосподарності.

4. У будівництві ще не ліквідована значна трудомісткість робіт. Великі затрати ручної праці призводять до здорожання робіт, зростання собівартості, а необґрунтованість норм і розніжок, великий дефіцит робочої сили в окремих випадках змушують лінійний персонал на будові /виконробів, майстрів/ допускати приписки, виключати в наряди невиконані роботи, щоб підняти заробітну плату робітників.

5. У будівництві специфічні умови випуску продукції, її реалізації, специфічна система розрахунків, фінансування. Велику роль у цьому відіграє банк. Бухгалтер повинен чітко знати цей механізм і уміло використовувати його.

6. Для будівництва характерна велика залежність від сумісників: управлінь виробничо-технічної комплектації, баз, управлінь механізації, субпідрядчиків, постачальників будівельних матеріалів і устаткування, змовників. Завданням бухгалтерського обліку є контроль за дотриманням договірної дисципліни, своєчасне і повне використання штрафних санкцій до порушників договору.

Перехід на повний госпрозрахунок, самофінансування вимагає від облікових працівників строгої економії використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, чіткого дотримання параграфів договору з замовниками, сумісниками, глибокого знання і використання всіх виходів самофінансування і роз'яснення його методів іншим працівникам.

3.2. Облік витрат і калькулювання собівартості будівельної продукції

Облік витрат у будівництві ведеться за видами виробництва /основне, підсобне, допоміжне і обслуговуючі виробництва та господарства/. Бухгалтерський облік повинен забезпечити оперативну й достовірну інформацію про рівень витрат, їх структуру по окремих виробничих дільницях, бригадах, співставити фактичні витрати на кожному об'єкті будівництва з планом і кошторисною вартістю.

Вартість будівництва, визначена в діючих кошторисних цінах, називається кошторисною вартістю. Вона включає в себе всі нормативні витрати на проведення робіт з урахуванням накладних витрат і планових нагромаджень. Кошторисна вартість виконує роль ціни на будівельну продукцію і служить основою при плануванні, фінансуванні витрат і визначенні результату виробничої діяльності будівельних організацій.

Важливим показником є також собівартість будівельної продукції, як суцільно необхідні витрати на її виготовлення. В будівництві існують три види собівартості: кошторисна, планова, фактична.

Кошторисна собівартість – це кошторисна вартість за мінусом планових нагромаджень, які встановлюються в розмірі 7,4% кошторисної вартості, або 8% собівартості. Наприклад, якщо кошторисна вартість об'єкта становить 100 тис.крб., то планові нагромадження будуть дорівнювати 7400 крб. /100000*7,4/100/, а кошторисна собівартість – 100000-7400 = 92600 крб.

Планова собівартість - від кошторисної собівартості віднімають завдання по зниженню собівартості і додають різні компенсації й надбавки понад кошторисну вартість /надбавки в зв'язку з підвищенням тарифних розцінок на зарплату, різниця в цінах на матеріали, за вислугу літ, надбавки за роботи в районах крайньої півночі та ін./

Фактична собівартість калькується виходячи із фактичних витрат на будівництво того чи іншого об'єкта. Облік витрат ведеться на рахунку 20 "Основне виробництво" в розрізі окремих об'єктів і статей калькуляції. Діюча номенклатура статей витрат була введена Основними положеннями від 24 вересня 1964 р. Розглянемо формування витрат за окремими видами і статтями і їх включення в собівартість.

Облік матеріальних витрат.

У собівартості будівельної продукції матеріальні витрати становлять 65 - 60%. До них відносять будівельні матеріали, конструкції, деталі, паливо, електроенергію та інші види матеріальних ресурсів. Будівельні матеріали попередньо обліковують на рахунку: 05 "Матеріали і його субрахунку 05-1 "Сировина і матеріали" /цегла, бетон, пісок, цемент, скло, пиломатеріали, метал, фарба та ін./; 05-2 "Купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби, конструкції і деталі" /залізобетонні блоки, панелі, металеві і дерев'яні конструкції, обладнання опалювальної, вентиляційної, санітарно-технічної системи та ін./; 05-3 "Інші матеріали". Облік їх на складі ведеться за обліковими цінами в ролі яких можуть бути оптові ціни промисловості або планово-розрахункові ціни.

Відпускання матеріалів зі складу на виробництво проводиться за лімітно-забірними картами, разовими вимогами. Конструкції й деталі повинні завозитися на об'єкти суворо за комплектувальними картами згідно з графіками робіт.

Списання матеріалів проводиться відповідно до діючих норм на фактично виконаний обсяг робіт і в бухгалтерському обліку відображається проводкою:

Д-т рахунку 20 "Основне виробництво";

К-т рахунку 05 "Матеріали".

Вартість води, пари, електроенергії відносять в дебет рахунку 20 з кредиту рахунку 23 "Допоміжні виробництва", якщо вони власного виробництва, або з кредиту рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками", якщо вони придбані на стороні.

На рахунку 20 в статтю "Матеріали" не включають витрати на паливо, електроенергію, мастильні матеріали, призначені для експлуатації

будівельної техніки, витрати на матеріали, використані в допоміжних і підсобних виробництвах, а також матеріали, використані на адміністративно-господарські потреби.

До складу матеріальних витрат підприємчої організації не входить також технологічне устаткування, воно числиться на балансі замовника. Однак для посилення контролю за його збереженням підприємчиком рекомендовано вести облік устаткування на забаланшованому рахунку 003 "Обладнання, прийняте для монтажу".

Нерухомий характер продукції будівельного виробництва зумовлює значні транспортні й заготівельно-складські витрати, які в практиці досягають 20% вартості самих матеріалів. Облік цих витрат у будівництві ведеться на рахунку 16 "Транспортно-заготівельні витрати". До їх складу входять:

- витрати на утримання заготівельного апарату, управлінсь виробничо-технічної комплектації, матеріальних складів і комірок на будовах;
- охорона матеріалів;
- оплата тарифу /фрахту/ за перевезення вантажів залізницями та іншими видами транспорту;
- витрати на вантажні роботи і доставку матеріалів до приоб'єктного складу;
- природні втрати в довозі та в процесі зберігання.

Матеріали повинні включатися у витрати виробництва за фактичною собівартістю, тобто крім вартості матеріалів за обліковими цінами кожного місяця у витрати виробництва повинна включатися частка транспортно-заготівельних витрат. В обліку ця операція буде відображатися за дебетом рахунку 20 "Основне виробництво" і кредиту рахунку 16 "Транспортно-заготівельні витрати". Визначення цієї частки проводиться шляхом розподілу загальної суми транспортно-заготівельних витрат пропорційно до вартості матеріалів, які списані на будівельно-монтажні роботи, і залишок їх на складі за обліковими цінами.

Таким чином, фактична собівартість, що списується за статтею "Матеріали" визначається за формулою:

$$\Phi_{cm} = M_0 + T3B,$$

де M_0 - вартість матеріалів за обліковими цінами; $T3B$ - частка транспортно-заготівельних витрат.

Облік трудових витрат.

Формування витрат на заробітну плату починається з виконробською ділянкою, коли в кінці місяця виконроб /майстер/ закриває наряди, в яких згідно з встановленими розцінками нараховується заробітна плата працівникам за виконані обсяги робіт. В умовах переходу будівельних організацій на бригадний чи колективний підряд широкого застосування набула акордна система оплати праці. Її основою є акордний наряд, за яким крім нарахованої заробітної плати за відрядними розцінками передбачена премія за своєчасне і якісне виконання встановленого обсягу робіт. Розподіл заробітної плати і премій між членами колективу, який працює за єдиним нарядом, проводиться з допомогою коефіцієнта трудової участі.

Особливістю будівельного виробництва є те, що до складу прямих витрат виключається тільки основна заробітна плата виробничих працівників за відповідною статтею. Додаткова заробітна плата робітників входить до складу накладних витрат. Розподіл нарахованої заробітної плати між об'єктами будівництва, а також віднесення її на допоміжні виробництва, витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, накладні витрати проводяться в розроблявальній табл. 2. Нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим безпосередньо на будівельних і монтажних роботах, відображається в обліку за дебетом рахунку 20 "Основне виробництво" і кредитом рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці".

Облік витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів.

Стаття "Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів" є комплексною статтею тому, що включає в себе різні елементи витрат: заробітну плату механізаторів, паливо, електроенергію, амортизацію техніки, технічне обслуговування та ін. Широкого використання в будівництві набула така форма експлуатації будівельної техніки, як концентрація її в спеціальних управліннях механізації і виконання роботи за заявками загальнобудівельних організацій за відповідну плату, або передача її в ці організації на умовах оренди. Тоді до складу витрат на експлуатацію машин і механізмів будуть входити суми, перераховані через банк управлінням механізації за надані послуги, єрєндна плата.

Протягом місяця перераховані вище витрати нагромаджуються на дебеті рахунку 24 "Витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання" в розрізі окремих груп будівельної техніки /крани баштові, екскаватори, бульдозери і т.д./. Кредитуються при цьому різні рахунки: 06 "Ін-

ливо" - на суму використаного палива для роботи машин; 05 "Матеріали" на відпущені мастильні матеріали; 08 "Запасні частини"; 12 "Малозінні і швидкозношувані предмети" - на відпущені запчастини та інструменти; 70 "Розрахунки з оплати праці" - на суму нарахованої заробітної плати механізаторам; 86 "Амортизаційний фонд" - амортизація будівельної техніки; 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами" - на суму орендної плати; 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" - на суму послуг управління механізацією. Облік витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів протягом місяця ведеться в спеціальному розділі журналу-ордеру № 10-С, або у відомості № 13. В кінці місяця загальна сума витрат списується з кредиту рахунку 24 в дебет рахунків 20 "Основне виробництво" і 23 "Допоміжне виробництво" і розподіляється між об'єктами будівництва і допоміжними підрозділами пропорційно до кількості машино-змін /машино-годин/, відпрацьованих на кожному об'єкті чи в підрозділі.

Облік накладних витрат.

накладні витрати становлять майже 20% собівартості будівельно-монтажних робіт, що в 1,4 раза перевищує витрати за статтею "Основна заробітна плата робітників" і в 1,6 раза - витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів.

Для посилення контролю накладні витрати лімітуються. Норми накладних витрат встановлені Радою Міністрів СРСР в процентному відношенні до суми прямих витрат. Структура накладних витрат визначена Основними положеннями по плануванню і обліку собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженими 24 вересня 1964 р.

Накладні витрати основного виробництва діляться на 5 груп-розділів, кожний із яких включає цілий ряд статей і підстатей:

1. Адміністративно-господарські витрати: на утримання апарату управління /заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, консьєлярські і поштово-телеграфні витрати, утримання і поточний ремонт адміністративних споруд/; утримання легкового транспорту /заробітна плата, премії водіям, відрахування на соціальне страхування; утримання машин або їх оренду/; утримання відомчої і позавідомчої охорони; заробітна плата лінійного персоналу і відрахування на соціальне страхування лінійного персоналу /начальників ділянок, виконробів, майстрів/; оплата послуг обчислювальних центрів; відрахування на утримання вищестоящих організацій; економія від скорочення витрат на утримання апарату управління.

2. Витрати на обслуговування працівників будівництва - додаткова заробітна плата і відрахування на соціальне страхування робітників основного виробництва; забезпечення санітарно-гігієнічних і культурно-побутових умов /амортизація відповідних приміщень і обладнання, придбання мийних засобів, обладнання кімнат відпочинку/; охорону праці й техніку безпеки /зношеність, ремонт спецодегу і спецвзуття; придбання молока, медикаментів, наочних засобів з техніки безпеки, обладнання загороджувальних пристроїв і кабінетів з техніки безпеки/; відрахування профспілки на фізкультурну і культурно-масову роботу.

3. Витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках - амортизація виробничого устаткування і пристосувань; знос малоцінного інвентаря і тимчасових нетитульних споруд; утримання пожежою і сторожової охорони на об'єктах; нормативні роботи і раціоналізацію виробництва; геодезичні роботи, утримання виробничих лабораторій; благоустрій і утримання будівельних майданчиків; підготовку об'єктів будівництва до здачі; виробничі відрачнення; перебазування лінійних дільниць.

4. Інші накладні витрати - відрахування в фонд преміювання за створення нової техніки, в фонд міністра та ін.

5. Витрати, не враховані в нормах накладних витрат, - обов'язкові платежі, недостачі і втрати від псування матеріальних цінностей, премії за введення в дію об'єктів будівництва, на роз'язний характер робіт, які компенсуються замовниками.

Окремо в обліку відображаються накладні витрати допоміжних виробництв, куди входить - заробітна плата, відрахування на соціальне страхування, відрачнення управлінського персоналу цих виробництв та ін.

Облік накладних витрат ведеться на синтетичному рахунку 26 "Загальногосподарські витрати" в журналі-ордері № 10-С. Протягом місяця витрати відносять на відповідні статті за дебетом рахунку 26 з кредиту різних рахунків 05 "Матеріали", 12 "Малоцінні і швидкозношувані предмети", 13 "Знос МШП" - на суму використаних на господарські потреби матеріальних цінностей, нарахований знос малоцінного інвентаря; 23 "Допоміжні виробництва", 24 "Витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування" - на вартість наданих послуг допоміжними виробництвами і будівельною технікою; 50 "Наса", 51 "Розрахунковий рахунок" - оплата поштово-телеграфних витрат, пені, штрафів і різних

платежів разового характеру; 60 "розрахунки з постачальниками і під-рядчиками"; 63 "Розрахунки за претензіями" і 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами - послуги і претензії сторонніх організацій"; 69 "Розрахунки з страхування", 70 "Розрахунки з оплати праці", 89 "Резерв наступних видатків і платежів" - на суму нарахованої заробітної плати, відрачувань на соціальне страхування і створення резерву на оплату відпусток; 71 "Розрахунки з підзвітними особами" - видатки на відрачування; 84 "Недостачі й втрати від посування цінностей" - на суму недостачі матеріальних цінностей у межах норм природних втрат і понад норми; 86 "Амортизаційний фонд" відрачування амортизації й ремонтного фонду основних засобів господарського призначення та ін.

У кінці місяця зібрані на рахунок 26 накладні витрати основного виробництва повинні бути списані в дебет рахунку 20 "Основне виробництво" і розподілені між окремими об'єктами. Розподіл цих витрат проводиться двома етапами. Спочатку загальну суму накладних витрат розподіляють між будівельними і монтажними роботами за встановленими нормативами. Потім накладні витрати на будівельні роботи розподіляють між об'єктами будівництва пропорційально до прямих витрат, а накладні витрати з монтажних робіт - пропорційально до основної заробітної плати монтажників.

Накладні витрати підсобних і допоміжних виробництв списують з кредиту рахунку 26 у дебет рахунку 23 і розподіляють між цими господарствами і видами продукції пропорційно до основної заробітної плати виробничих працівників.

Зведений облік витрат і калькування собівартості будівельної продукції

Для обліку витрат основної діяльності в будівельних організаціях використовується рахунок 20 "Основне виробництво", який має два субрахунки: 1. Будівельно-монтажні роботи, виконані власними силами. 2. Будівельно-монтажні роботи, виконані субпідрядними організаціями.

На цих субрахунках ведеться облік витрат у розрізі об'єктів будівництва і за статтями калькуляції. В аналітичному обліку може проводитися більш глибока диференціація витрат - за окремими технологічними етапами робіт на об'єкті, виробничими ділянками, госпрозрахунковими бригадами в умовах бригадного чи орендного підряду.

За характером технології будівельне виробництво відноситься до типу складних індивідуальних виробництв, у яких використовується повільний метод обліку витрат.

Синтетичний і аналітичний облік витрат ведеться в журналі-ордері № 10-С. У спеціальному розділі за дебетом рахунку 20 "Основне виробництво" по вертикалі записують об'єкти будівництва /технологічні етапи робіт/, по горизонталі вказують кореспондуючі рахунки, з яких списують витрати на основі відповідних облікових регістрів. Списання матеріальних витрат проводиться на основі відомості № 10-С "Рух матеріалів у грошовому вираженні". За статтю "матеріали" відображається вартість матеріалів, конструкцій і деталей, безпосередньо використаних на будівництвах об'єктів, а також вартість палива, електроенергії, пари, води, використаних на виконання цих робіт /підігрівання розчину, бітуму, електрозварювання конструкцій і т.д./. Вартість матеріалів показується за обліковими цінами і окремо записуються відхилення від них.

Основна заробітна плата виробничих працівників розноситься на об'єкти будівництва відповідно з розроблювальних табл. 2. На цю статтю крім основної заробітної плати робітників за виконані будівельно-монтажні роботи відноситься заробітна плата робітників за доставку матеріалів від приоб'єктного складу до місця їх укладання, заробітна плата наладчиків за пуск і наладку устаткування.

На відповідні статті в кінці місяця списують витрати на експлуатацію будівельних машин та механізмів і накладні витрати, порядок розподілу і списання яких було розглянуто.

На об'єкти будівництва списують також втрати від браку, з кредиту рахунку 28 "Брак у виробництві" в дебет рахунку 20 "Основне виробництво". Втрати від браку, виявлені на об'єктах, що були здані в експлуатацію в минулому році, відносять в дебет рахунку 80 "Прибутки і збитки".

У кінці місяця підбиваються підсумки на кожному об'єкті, які є фактичними витратами за місяць на роботи, виконані власними силами.

Вартість робіт, виконаних за місяць субпідрядними організаціями, заноситься в журнал-ордер № 10-С на основі розрахунково-платіжних документів субпідрядників за дебетом рахунку 20-2 і кредитом рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками". Субпідрядні роботи кожного об'єкта показують в кошторисній оцінці, за фактичною собівартістю, окремо відображаються компенсації понад кошторисну вартість.

У таких же вимірниках у журналі-ордері № 10-С відображається незавершене виробництво і обсяги робіт, виконаних власними силами.

Після завершення будівництва в спеціальній калькуляції визначається фактична собівартість як в цілому об'єкта, так і в розрізі ста-

тей калькуляції, яке співствляється з кошторисною вартістю і виводиться результат.

З розвитком бригадних форм організації праці і внутрігосподарського розрахунку в будівництві широкого використання набула нормативно-чекова форма контролю витрат на виробництво. Суть її в тому, що виконробу на кожний об'єкт плануються ліміти окремих видів витрат:

на матеріали, конструкції витрати встановлюються виробничо-технічним відділом за нормами витрат різних видів матеріалів у планово-розрахункових цінах;

на заробітну плату витрати встановлюють виходячи із запланованого обсягу будівельно-монтажних робіт і нормативів заробітної плати на I крб. робіт;

на експлуатацію будівельної техніки, автоперевезення - виходячи із потреби в техніці й планової вартості послуг.

До початку робіт виконробу видається 4-6 чекових книжок на кожен вид витрат, які відрізняються між собою кольором або спеціальними позначеннями. Чекові книжки містять кілька десятків чеків. В кожну книжку вписують відповідні ліміти витрат, у межах яких виконроб має право одержувати матеріали, нараховувати заробітну плату, замовляти будівельну техніку і т.д.

В міру проведення різних витрат виконроб випикує відповідні чеки. Випикують чеки і на непродуктивні втрати /штрафи, пені, недостачі/, хоча вони не лімітуються.

Після завершення будівництва об'єкта проводиться закриття чекових книжок, визначення економії чи перевитрат. Якщо об'єкт будується понад 6 місяців, то економія або перевитрати визначають щоквартально.

Одержана економія направляється на преміювання госпрозрахункових бригад, причому 50% премій виплачується зразу, решта - після закінчення етапу, комплексу робіт.

На преміювання направляється близько 60% економії витрат за статтею "матеріали", майже 40% економії за статтею "Експлуатація будівельних машин і механізмів", до 30% економії інших витрат і 100% економії заробітної плати. Із загальної суми рекомендується не менше 70% направляти на преміювання робітників, а 30% - на преміювання лінійного персоналу, керівництва.

3.3. Облік здачі будівельно-монтажних робіт і розрахунків з замовниками

Для оцінки виконання виробничої програми будівельних організацій використовувалися різні показники: виконані роботи з окремих конструктивних елементів і видів робіт /цегляної кладки/м³/, укладеного бетону /м³/, штукатурки /м²/, підлоги /м²/ і т.д./; окремі етапи будівництва того чи іншого об'єкта /кульовий цикл, наземна частина, штукатурні і облицювальні роботи, сантехнічні, електротехнічні роботи та ін./. До здачі етапів, об'єктів замовника перераховували підрядним організаціям аванси на покриття витрат на незавершене виробництво. З початку одинадцятої п'ятирічки в будівництві був введений показник товарної будівельної продукції, який визначався вартістю будівельно-монтажних робіт на зданих замовникам готових підприємствах, пускових комплексах, об'єктах, підготовлених до випуску продукції чи надання послуг. У зв'язку з введенням цього показника розрахунки між підрядниками і замовниками стали проводитись тільки за об'єкти в цілому, замовники перестали видавати підрядникам аванси, а витрати на незавершене виробництво підрядна організація покривала до планового строку здачі об'єкта за рахунок кредитів банку.

Починаючи з 1986 р. показник товарної продукції у будівництві було скасовано і введено новий показник - обсяг підрядних робіт, які належить виконати згідно з договорами підряду на пускових об'єктах року, а також на технологічних етапах і комплексах робіт на об'єктах, які намічається ввести в дію в наступні роки. Відповідно за цієї форми здача будівельно-монтажних робіт замовником проводиться щомісячно на основі Довідки про вартість виконаних робіт і витрат на технологічних етапах і комплексах робіт /типова форма № 3/. На основі цього документа проводять щомісячні розрахунки між підрядниками і замовниками, генпідрядниками і субпідрядниками в межах 95% кошторисної вартості об'єкта. Решту 5% вартості збудованого об'єкта оплачується тільки після завершення всіх будівельно-монтажних робіт і передачі його замовнику. Здача генеральним підрядником робіт по закінченому об'єкту замовнику оформляється Актом прийняття виконаних робіт по завершенню будівництва об'єкта /форма № КС-2/.

Практика свідчить, що введення цієї форми розрахунків призвело до збільшення обсягів незавершеного будівництва, затягування строків введення об'єктів у дію. Починаючи з 1990 р. відповідно до постанови Ради Міністрів СРСР від 30 вересня 1989 р. № 809 "Про деякі заходи по

покращенню стану справ в капітальному будівництві" намічено перейти в будівництві на розрахунки, формування доходу /прибутку/ і фондів економічного стимулювання після введення в дію підприємств, їх черг і об'єктів, за готову будівельну продукцію. Витрати будівельних організацій до здачі замовнику готової будівельної продукції покриваються за рахунок власних оборотних коштів і кредитів банку. Кредити видаються банком за рахунок коштів, що їх вносять замовники в банк у зв'язку з проведенням розрахунків за об'єкт в цілому. Кредитування незавершеного виробництва будівельних організацій проводиться за кошторисною вартістю будівельно-монтажних робіт. За користування позикою протягом передбаченого договором підряду нормативного строку будівництва підприємство платить банку проценти в розмірі 0,5% суми позики в рік. Якщо об'єкти не вводяться в дію в установлені строки, то кредитування проводиться за підвищеними процентними ставками.

На суму одержаної в банку позики дебетуються рахунки 51 "Розрахунковий рахунок" – при зарахуванні грошей на цей рахунок; 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" – на вартість оплачених матеріалів, конструкцій, устаткування та інших послуг стороннім організаціям. Кредитується при цьому рахунок 90 "Короткострокові позики банку".

Облік здачі будівельно-монтажних робіт замовникам ведеться на операційно-результативному рахунку 46 "Реалізація", субрахунок 5 "Здача будівельно-монтажних робіт". За дебетом рахунку відображається фактична собівартість готової будівельної продукції в кореспонденції з кредитом рахунку 20 "Основне виробництво". За кредитом рахунку 46-5 записується будівельна продукція за кошторисною вартістю /або договірними цінами/, роботи, виконані як власними силами, так і субпідрядчиками. Здача готової будівельної продукції оформляється Актом типової форми № КС-2. На вартість зданих робіт замовнику кредитується рахунок 46-5 і дебетується рахунок 62 "Розрахунки з покупцями і замовниками". Надходять гроші на розрахунковий рахунок, щодо обліку записується за дебетом рахунку 51 і кредитом 62. Одержані гроші можуть бути направлені на погашення позики банку: дебет рахунку 90 "Короткострокові позики банку" і кредит рахунку 51 "Розрахунковий рахунок".

За кредитом рахунку 46-5 відображаються також компенсації і пільги понад кошторисну вартість в кореспонденції з дебетом рахунку 61 "Розрахунки по авансах" субрахунок 2 "Розрахунки з покупцями і замовниками за одержані аванси і часткову оплату замовлень". Ці компенсації не входять у кошторисну вартість і обсяг виконаних робіт: витрати

на організований набір робітників, зміни цін на матеріали і тарифів на їх перевезення; підвищення розцінок з оплати праці; доплати за роз'язний характер робіт, за роботу в районах Крайньої Півночі та ін.

Після завершення будівництва об'єкта і здачі його замовнику за актом ф. № 2 робляться записи на одержані компенсації і пільги:

Д-т розрахунку 62 "Розрахунки з покупцями і замовниками";

К-т рахунку 61-2 "Розрахунки з покупцями і замовниками за одержані аванси і часткову оплату замовлень".

Таким чином, на рахунку 46-5 визначаються результати від здачі будівельної продукції - прибутки /доходи/; збитки. Різниця між кредитовим оборотом за цим рахунком, де відображається кошторисна вартість, компенсації або договірна вартість зданих об'єктів, і дебетовим оборотом, що характеризує фактичну собівартість цих робіт і буде складати суму прибутку. На цю суму в обліку дебетується рахунок 46 і кредитується рахунок 80 "Прибутки /доходи/ і збитки". На суму допущених збитків робиться зворотня проводка.

Крім доходів від здачі об'єктів в експлуатацію будівельні організації щоквартально розраховують суму економії від зниження собівартості будівельно-монтажних робіт, виконаних у звітному періоді, які числяться в незавершеному виробництві, як різницю між кошторисною /договірною/ вартістю і фактичними витратами по незавершених об'єктах. Ця економія разом з доходами від здачі готової будівельної продукції є джерелом для відраховувань в державний бюджет, вищестоящим органам управління, утворення фондів економічного стимулювання.

Для відображення цих операцій в обліку використовується журнал-ордер № II-С за кредитом рахунків 45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги", 46 "Реалізація", 62 "Розрахунки з покупцями і замовниками". Визначення результатів від здачі окремих об'єктів проводиться в журналі-ордері № IO-С. Аналітичний облік розрахунків з замовниками за виконані роботи ведеться у відомості № 5-С.

3.4. Загальна схема обліку будівельного виробництва при різних формах госпрозрахунку

Законом СРСР про державне підприємство /об'єднання/ передбачено дві форми господарського розрахунку: перша модель госпрозрахунку, яка базується на нормативному розподілі прибутку; друга модель, що базується на нормативному розподілі доходів. Перехід будівельних організацій на повний госпрозрахунок і самофінансування викликав ряд змін в організації обліку будівельного виробництва.

У зв'язку з цим Міністерство фінансів СРСР, Держплан СРСР, Держкомстат СРСР 30 грудня 1988 р. затвердили Тимчасові методичні рекомендації по організації обліку на підприємствах /об'єднаннях/ в умовах повного госпрозрахунку і самофінансування. Водночас Міністерство будівництва УРСР розробило свої методичні рекомендації по організації бухгалтерського обліку в будівельних організаціях, які працюють на другій моделі госпрозрахунку.

Перша модель не вносить значних змін в організації обліку. На рис. 3.1 зображена загальна схема обліку будівельного виробництва за цією моделлю. На цифровому прикладі показано порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку виробничих витрат, здачі робіт замовнику за кошторисною вартістю з врахуванням компенсацій, формування прибутку будівельної організації, розрахунки за виконані будівельно-монтажні роботи.

Друга модель госпрозрахунку вимагає докорінних змін в обліку виробництва.

Зміни в план рахунків бухгалтерського обліку

Номер і назва рахунку			
в діючому плані		після внесення змін	
03	Капітальний ремонт	03	Ремонт основних фондів
80	Прибутки і збитки	80	Доходи
81	Використання прибутків	81	Використання доходу
86	Амортизаційний фонд	86	Амортизаційний фонд
Субрахунок 2	На капітальний ремонт	Субрахунок 2	Ремонтний фонд
87	Фонд економічного стимулювання	87	Фонд економічного стимулювання
Субрахунок 1	Фонд матеріального заохочення	Субрахунок 1	Фонд оплати праці
Субрахунок 2	Фонд соціально-культурних заходів і житлового будівництва	Субрахунок 2	Фонд соціального розвитку
Субрахунок 3	Фонд розвитку виробництва	Субрахунок 3	Фонд розвитку виробництва, науки і техніки

На рис. 3.2 показана загальна схема обліку будівельного виробництва при другій моделі госпрозрахунку з використанням попереднього цифрового прикладу. Якщо порівняти ці схеми то видно основні відмінності обліку при другій моделі, а саме:

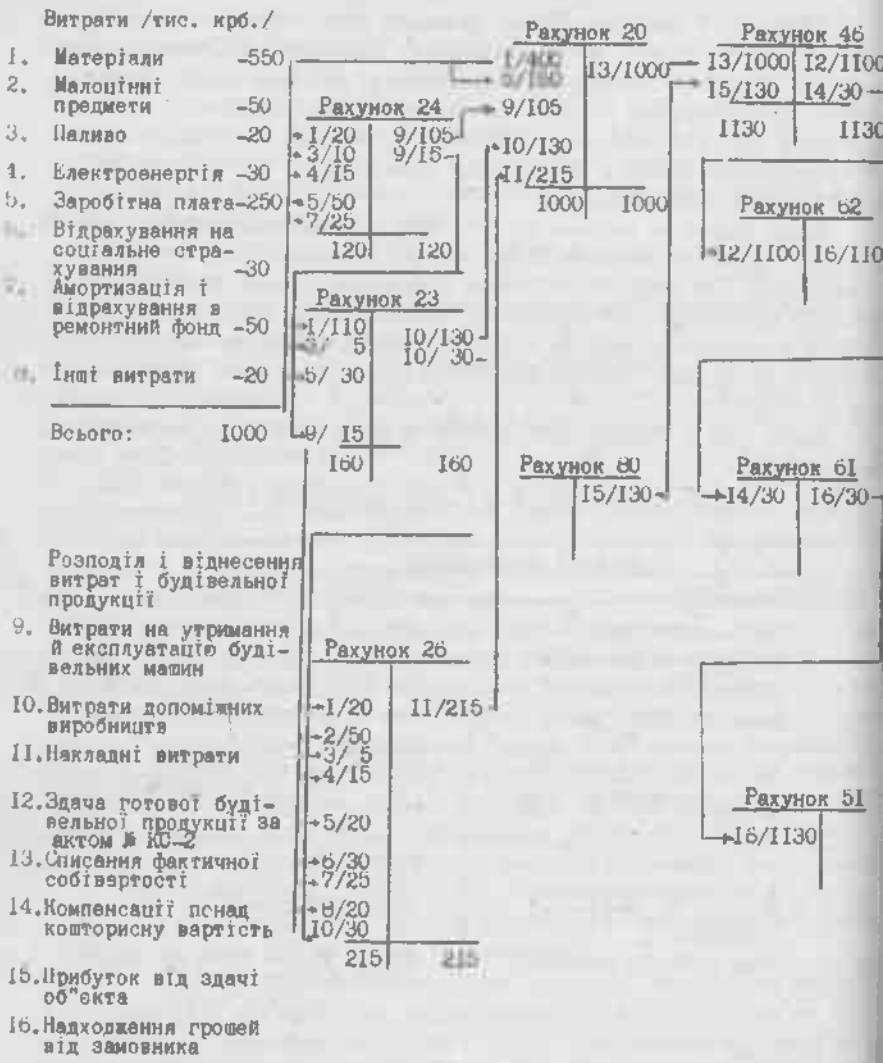


Рис. 3.1. Загальна схема обліку витрат і здачі будівельної продукції при першій моделі госпрозрахунку

Витрати, тис. крб.

1. Матеріали	- 550
2. МШП	- 50
3. Паливо	- 20
4. Електроенергія	- 30
5. Заробітна плата	- 250
6. Відрахування на соціальне страхування	- 30
7. Амортизація і відрахування в ремонтний фонд	- 50
8. Інші витрати	- 20
Всього	1000

Розподіл і віднесення витрат і будівельної продукції

9. Витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин
10. Витрати допоміжних виробництв
11. Накладні витрати
12. Здача готової будівельної продукції за актом № КС-2
13. Списання фактичної собівартості матеріальних витрат/
14. Компенсації понад кошторисну вартість
15. Доходи від здачі об'єкта
16. Відрахування в фонд оплати праці
17. Надходження грошей від замовника

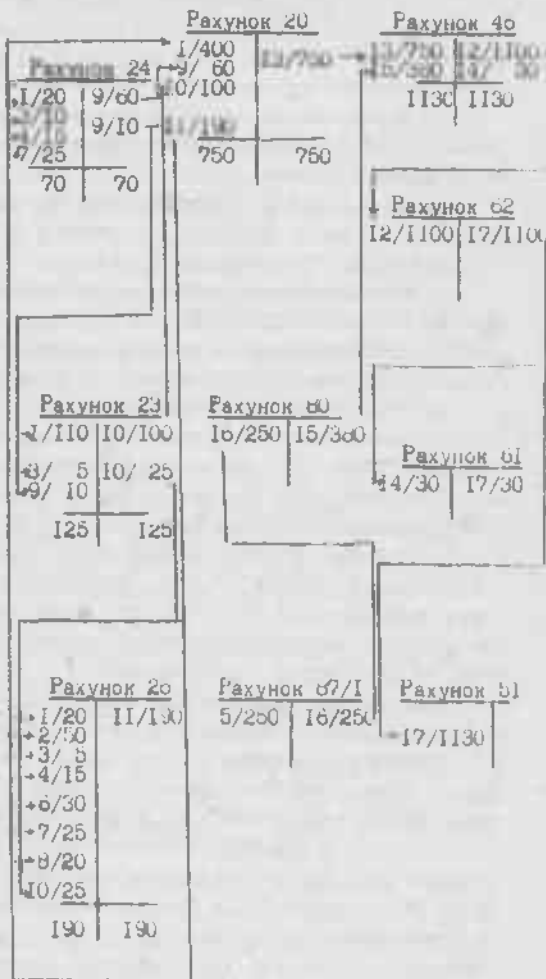


Рис. 3.2. Загальна схема обліку витрат і здачі будівельної продукції при другій моделі господарського рахунку

1. До витрат виробництва /рахунки 20, 23, 24, 26/ не включается заробітна плата працівників. На вказаних рахунках відображаються тільки матеріальні витрати, включаючи відрахування на соціальне страхування, амортизація та інші витрати.

2. Доходи підприємства визначаються щомісячно на рахунок 46 "Реалізація" як різниця між виручкою за виконані роботи чи послуги і матеріальними витратами.

3. За рахунок доходів підприємства щомісячно нараховується фонд оплати праці - д-т рахунку, к-т рахунку 87 /1/. В схемі для спрощення зроблена пряма проводка д-т рахунку 80, к-т рахунку 87 /1/.

4. Нарахування заробітної плати працівникам /в даному прикладі на суму 250 тис.крб./ проводиться за рахунок фонду оплати праці і в обліку відображається за дебетом рахунку 87-1 "Фонд оплати праці" і кредитором рахунку 70 "Розрахунки з оплати праці".

В економічній літературі нині ведеться велика дискусія з питання відображення в обліку витрат і формування собівартості продукції. Як бачимо з рис. 3.2 до витрат виробництва за рахунком 20 не включаются витрати на оплату праці. Таким чином, собівартість, яка визначається за рахунком 20 є неповною тому, що не включає трудових витрат. Діючі нормативні документи рекомендують визнати фактичну собівартість з допомогою розрахунку. Однак, відсутність у бухгалтерському обліку показника фактичної собівартості продукції є великим мінусом, кроком назад у забезпеченні суворого режиму економії, впровадженні повного госпрозрахунку і самоокупності:

Значного поширення в будівництві останнім часом набули орендні відносини. Роботу окремих колективів на умовах орендного підяду у будівництві називають третьою моделлю госпрозрахунку. Вона, як і друга модель, будується на нормативному розподілі доходів, хоч принцип розподілу відрізняється, що впливає на облік /рис. 3.3/.

На кожного орендаря в бухгалтерії підприємства у відповідних рахунках /20, 23, 24/ відкриваються особові рахунки витрат і доходів орендаря. В них ведеться облік наростаючим підсумком з початку року за видами витрат і доходів. Матеріальні витрати, послуги інших підрозділів відображають на особових рахунках в планово-розрахункових цінах. Вихід продукції, послуг показується в складі доходів за кошторисними чи договірними цінами.

Сам орендар веде облік своєї діяльності в книзі обліку витрат і доходів, дані якої періодично звіряються з особовими рахунками в бухгалтерії.

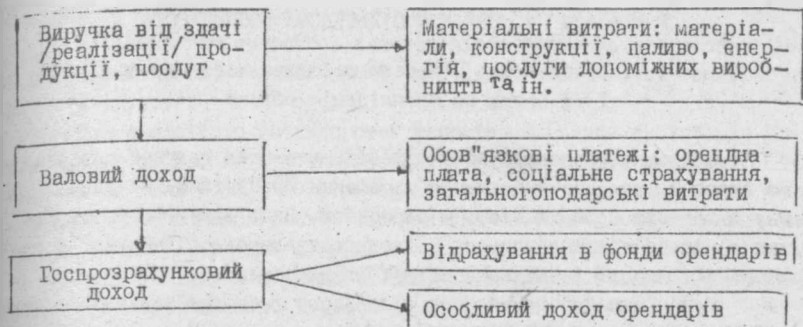


Рис. 3.3. Розподіл доходів в умовах роботи за орендним підрядом

Економічні результати роботи орендарів за звітний період визначаються на основі особових рахунків. Для цього від вартості випущеної продукції чи послуг віднімаються всі матеріальні витрати на виробництво. Частина залишкового, валового доходу направляється орендарем на орендну плату, відрахування на загальногосподарські витрати, соціальне страхування та ін. Вказані платежі можуть приєднуватися до орендної плати. В обліку вказані платежі відображаються за дебетом рахунків обліку витрат на виробництво /20, 23, 24/ в особових рахунках орендарів і кредитом різних рахунків /25, 26, 69, 76, 87, 88, 89 та ін./.

Госпрозрахунковий дохід повністю залишається в розпорядженні орендаря і може використовуватися на оплату праці, преміювання, створення власних фондів економічного стимулювання, резервів на витрати майбутніх періодів.

Облік фондів, резервів орендарів ведеться на рахунках 87 "Фонди економічного стимулювання", 89 "Резерви наступних видатків і платежів". Вказані кошти використовуються орендарями самостійно і на поточні витрати не відносяться.

Г л а в а 4. ОБЛІК В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

4.1. Особливості сільськогосподарського виробництва і їх вплив на організацію обліку

Сільське господарство є одним з основних галузей матеріального виробництва, яке забезпечує населення продуктами харчування, а легку й харчову промисловість – сировиною. Нині дуже гостро стоїть питання про збільшення випуску сільськогосподарської продукції, покращання її якості і зменшення витрат на виробництво.

Організаційна перебудова сільського господарства здійснюється нині в напрямі переведення його на промислову основу, що дасть змогу зблизити процес вирощування культур на полях і худоби на фермах з промисловою переробкою сільськогосподарської продукції. В створену систему Держагропрому країни входять як сільськогосподарські так і підприємства харчової, молочної, борошномельної, мікробіологічної та інших галузей народного господарства. Визначені також шляхи вдосконалення економічної роботи – розширення самостійності підприємств, перехід на принципи самокоштовності і самофінансування, широке впровадження орендних відносин на селі.

Важлива роль у зміцненні господарського механізму в сільському господарстві відводиться бухгалтерському обліку. Останнім часом було прийнято цілий ряд заходів, нормативних документів щодо покращання обліку. В 1985 р. затверджені Основні положення по плануванню, обліку і обчисленню собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, в 1987 р. – План рахунків бухгалтерського обліку виробничо-фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств, з 1 січня 1987 р. розроблено і затверджено єдину форму балансу для всіх підприємств і організацій системи Держагропрому /замість 14 форм/.

Широко впроваджуються на законодавчій основі нормативно-чекова система планування, обліку і контролю витрат, внутрішньогосподарський орендний підряд, фермерство та інші прогресивні форми економічної роботи.

На організацію бухгалтерського обліку в колгоспах і радгоспах значно впливають специфічні особливості сільськогосподарського виробництва. Насамперед в сільському господарстві, на відміну від інших галузей народного господарства, найважливішим засобом праці є земля. Вона виступає як незамінне і постійне знаряддя виробництва. Земля з часом може втрачати родючість, проте при застосуванні науково-обґрунтованої системи обробітку ґрунту, внесенні органічних і мінеральних добрив, зрошуванні родючість може набагато збільшуватись.

Сільське господарство, значною мірою залежить від географічних умов /найважливіше значення мають географічна широта, температура, вологість ґрунту/.

Для сільського господарства характерна велика тривалість виробничого процесу, що зумовлює постійну наявність незавершеного виробництва великих розмірів. Сільськогосподарське виробництво має чітко виражений сезонний характер. Це викликає нерівномірне використання протягом року трудових ресурсів, техніки, насіння, кормів, мінеральних добрив. Тому в цій галузі виникає необхідність утворення великих виробничих запасів.

Фактична собівартість сільськогосподарської продукції визначається тільки по закінченні календарного року. Це зумовлено тим, що збирання урожаю /зерна, кормів/ ведеться, як правило в цей період. В тваринництві продукція надходить протягом усього року. Однак для визначення собівартості молока, м'яса та інших продуктів потрібно мати фактичні витрати на використані корми, які визначаються тільки після закінчення року. Тому і в тваринництві фактична собівартість визначається один раз у рік.

Протягом року одержану продукцію рослинного і тваринного походження оприбутковують за плановою собівартістю, а в кінці року доводять її до фактичної. Результат господарської діяльності сільськогосподарських підприємств виявляється лише в кінці року. Важливою особливістю сільськогосподарських підприємств є те, що кількість витрачених матеріалів на виробництво продукції в рослинництві, набагато менша кількості майбутнього урожаю. На відміну від промисловості тут у процесі виробництва відбувається приріст продукції за рахунок природного росту й розвитку рослин і тварин під дією біологічних законів. Це вимагає від обліку своєчасного і суворого контролю за оприбуткуванням продукції.

Частина продукції, що одержана в сільськогосподарських підприємствах, споживається в натурі без переробки /насіння, зелені корми, тощо/, тому товарність сільського господарства набагато нижча ніж у промисловості.

Сільськогосподарські підприємства самі відтворюють у натурі частину необхідних засобів виробництва /частина молодика тварин використовується як жива тяглова сила, частина робочої худоби вибираються із складу основних засобів і направляється на відгодівлю, забій, реалізацію/. Отже, одні і ті ж тварини можуть виступати і як

основні, і як оборотні засоби, тому в сільськогосподарських підприємствах відкриваються відповідні рахунки бухгалтерського обліку для обліку тварин на відгодівлі, формування основного стада і джерела їх фінансування.

Від більшості культур рослинництва і груп тварин одночасно одержують два і більше видів продукції, тому виникає необхідність розподілу витрат на виробництво між основною і побічною продукцією. Для цього встановлюються відповідні коефіцієнти для розподілу витрат.

Особливістю сільськогосподарського виробництва є порівняно низький рівень спеціалізації і концентрації. Більшість господарств мають велику кількість галузей рослинництва і тваринництва. Є основні й допоміжні галузі. Це вимагає організації обліку основних і накладних витрат по окремих галузях, всередині галузей – по культурах, видах робіт, групах тварин і птиці. Отже, бухгалтерський облік повинен забезпечити інформацію по кожному об'єкту калькуляції окремо.

На організацію обліку впливають також особливості різних форм власності. Сільськогосподарські підприємства можуть перебувати у власності держави /радгоспи/ і окремих колективів /колгоспи/. Останнім часом виник ряд нових форм, що визначають відношення трудящих до власності. Це кооперативи, акціонерні товариства, фермерство. Виникають також деякі зміни в обліку засобів праці, випущеної продукції і доходів від неї в умовах використання в сільському господарстві орендних відносин. Сільськогосподарські підприємства передають селянам в оренду землю і засоби праці на основі договору. Розроблені й розробляються законодавчі акти, що регламентують орендні відносини – Закон про оренду та інші. Колектив орендаторів сам визначає форми і систему оплати праці, змінність роботи, встановлює порядок надання вихідних днів і відпусток, розширюється його права в розпорядженні продукцією, яку він випускає. За одержані в оренду засоби праці орендарі платять підприємствам орендну плату, яка повинна включати в себе амортизацію одержаного майна і орендний процент. Амортизація розраховується за діючими нормами, орендний процент обумовлюється договором і повинен бути близьким до банківського процента.

Все це вносить значні зміни в організаційну структуру того чи іншого господарства, порядок оплати праці, формування і використання фінансових ресурсів, прибутку, тощо.

Всі вказані особливості сільськогосподарського виробництва впливають на організацію бухгалтерського обліку, порядок облікових записів, розподіл накладних витрат, обчислення собівартості продукції,

визначення фінансового результату, організацію господарського розрахунку.

Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію обліку

Особливості	Вплив на організацію обліку
1. Земля – важливий засіб праці – є всенародною власністю	У бухгалтерському обліку не відображається найважливіший засіб праці – земля
2. Сезонність, нерівномірність у використанні робочої сили і техніки протягом року	Визначення фактичної собівартості продукції і раз у рік. Нагромадження в обліку витрат, послуг допоміжних виробництв, амортизаційних відрахувань і витрат на ремонт техніки, які в кінці року розподіляються на рахунки споживачів згідно з кількістю відшученої продукції
3. Невідповідність процесу затрат праці і матеріальних ресурсів з виходом продукції	Оприбуткування і облік одержаної протягом року продукції за плановою собівартістю. Корегування її оцінки в кінці року
4. Існування кількох галузей основного виробництва /рослинництво, тваринництво, промислове виробництво/	Значні відмінності в структурі витрат, об'єктах обліку і калюльванні собівартості кожного виду виробництва, в обліку виходу продукції і її реалізації
5. Кількість витрачених матеріалів у рослинництві менша кількості майбутнього урожаю. І навпаки, кількість витрачених кормів у тваринництві значно більша від приросту тварин	Необхідність своєчасного й точного обліку і контролю за виходом продукції рослинництва і тваринництва
6. Включення тварин до складу як основних, так і оборотних засобів	Особливості формування основного стада, облік тварин на відповідні ді, особливості обліку приросту і приплоду
7. Одержання двох і більше видів продукції одночасно	Специфіка в розподілі витрат, визначення собівартості основної і побічної продукції
8. Частина сільськогосподарської продукції використовується як вихідний матеріал для виробничого процесу	Особливості обліку насіння та кормів власного виробництва
9. Наявність різних форм власності	Вплив на структуру господарства, систему управління й обліку, зокрема на оплату праці, фінансування і кредитування, розподіл і використання доходів, утворення страхових та інших фондів

4.2. Особливості обліку основних засобів і тварин на вирощуванні й відгодівлі

Основу матеріально-технічної бази колгоспів, радгоспів, міжгосподарських підприємств і об'єднань становлять основні засоби. В сільському господарстві до складу основних засобів належать: робоча худоба /кони, воли, верблюди/, продуктивна худоба /корови, бугаї-плідники, свинюматки та ін./, багаторічні насадження /плодові, ягідні, цитрусові дерева/, капітальні витрати на поліпшення земель /розбивка, корчування, очищення водоймищ/.

Облік основних засобів ведеться на рахунку ОІ "Основні засоби", який має такі субрахунки І "Основні виробничі засоби сільськогосподарського призначення", 2 "Основні виробничі засоби інших галузей", 3 "Невиробничі основні засоби".

Надходження основних засобів відображається за дебетом рахунку ОІ "Основні засоби" в кореспонденції з кредитом рахунку 85 "Статутний фонд" - у радгоспах; рахунок 85 "Неподільний фонд" - у колгоспах; рахунок 88 "Фонди спеціального призначення", субрахунок 2 "Фонд пайових внесків" - у міжгосподарських підприємствах при надходженні основних засобів від господарств-учасників у порядку пайових внесків.

У сільському господарстві є деякі відмінності в нарахуванні амортизації, зносу, в обліку ремонтів. На відміну від державних сільськогосподарських підприємств у колгоспах з житлових будинків здійснюються амортизаційні відрахування на повне відновлення.

Амортизаційні відрахування на повне відновлення здійснюються також з устаткування, транспортних засобів, які перебувають у запасі, багаторічних насаджень, робочої худоби, а також з об'єктів, що ремонтують або простояють. Амортизація на сільськогосподарські машини нараховується протягом всього року, незважаючи на те, що ці машини працюють 1-2 місяці в рік. Амортизаційні відрахування накопичуються протягом року на марки машин і в кінці року розподіляються на культури пропорційно до обсягу виконаних робіт.

Амортизацію не нараховують на продуктивну худобу, робочих волів, оленів, бібліотечні фонди, автомобільні шляхи загального користування, законсервовані основні засоби.

Знос основних засобів нараховується щомісячно в сумі амортизації на повне відновлення і записується за кредитом рахунку О2 "Знос і ліквідація основних засобів" субрахунок І "Знос основних засобів". На субрахунок 2 цього рахунку "Ліквідація основних засобів" відобра-

даються результати від ліквідації: за дебетом – витрати /оплата праці в нарахуваннями, витрачені на ліквідацію матеріальних цінностей та ін./; за кредитом – доходи /оприбутковані від ліквідації матеріалів, запасних частин, металолому/. Доходи від ліквідації основних засобів зараховуються в фонд розвитку виробництва науки і техніки /в радгоспах/, фонд на капітальні вкладення /в колгоспах/. Збитки відшкодовуються з цих фондів.

Балансову вартість худоби при її вибракуванні з основного стада списують на дебет рахунку 85 "Статутний /неподільний/ фонд" і кредиту рахунку 01 "Основні засоби", а знос робочої худоби – за дебетом рахунку 02/1 і кредитом рахунку 85. Вибракована худоба передається на відгодівлю або продається. У випадку загибелі тварин основного стада складається відповідний акт за участю ветлікаря, представника сільської Ради і керівництва господарства, а балансова вартість списується на дебет рахунку 85 і кредит рахунку 01. Шкури, копита та іншу продукцію оприбутковують за дебетом рахунку 40 "Готова продукція" і кредитом рахунку 85. Якщо загиблі тварини були застраховані, то сума страхових відшкодувань зараховується на дебет рахунку 54 "Рахунки в банку на капітальні вкладення" і кредит рахунку 85 "Статутний фонд" /у радгоспах/ чи рахунок 86 "Фонд на капітальні вкладення" /у колгоспах/.

У сільськогосподарських підприємствах тварини виступають як: засоби праці /продуктивна і робоча худоба – молочне стадо корів, робочі коні, верблюди, вівці, свині та ін./.

Облік цих тварин проводиться на рахунку 01 "Основні засоби" у звичайному порядку;

предмети праці – вибракувані із основного стада доросла худоба, яка йде на забій; тварини на відгодівлі; молодняк – телята, поросята, лопата; доросла птиця, звірі, кролі, сім'ї бджіл.

Особливостями обліку молодняка і тварин на відгодівлі є те, що в процесі вирощування і відгодівлі при незмінній кількості голів змінюється їх маса і вартість за рахунок приросту до початкової маси однієї голови молодняка або приросту тварин.

Для обліку цих тварин використовується рахунок 09 "Тварини на вирощуванні і відгодівлі". Цей рахунок має вісім субрахунків: 1 "Молодняк тварин"; 2 "Тварини на відгодівлі"; 3 – "Птиця"; 4 "Звірі"; 5 "Кролі"; 6 "Сім'ї бджіл"; 7 "Молодняк тварин, переданий громадянам на вирощування за договорами"; 8 "Худоба, прийнята від населення для реалізації".

Приплід молодняка тварин оприбутковується за плановою собівартістю на дебеті рахунку 09 з кредиту рахунку 20 "Основне виробництво", субрахунку 2 "Тваринництво"; приплід від молочного поголів'я продуктивних тварин і кредиту рахунку 23 "Допоміжні виробництва", субрахунок "Гужовий транспорт" - при оприбуткуванні приплоду від робочих конематок. З кредиту рахунку 20/2 "Тваринництво" прибуткується приріст молодняка, включаючи і лошаг. Придбання молодняка тварин у постачальників відображають за кредитом рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками".

Оприбуткування тварин основного стада, що переводяться на відгодівлю, оформляють записом: дебет рахунку 09/2 "Тварини на відгодівлі" і кредит рахунку 85 "Статутний /неподільний/ фонд" і одночасно дебетується рахунок 85 і кредитується рахунок 01.

Кредитується рахунок 09 у таких випадках:

при продажі тварин, птиці, їх передачі в забій; - кореспонденції з дебетом рахунку 46 "Реалізація";

при переведенні дорослих тварин і тварин, що були на відгодівлі, в основне стадо - з дебетом рахунку 35 "Формування основного стада";

при загибелі тварин - з дебетом рахунку 84 "Недостачі і втрати від псування цінностей" /крім стихійного лиха/. Одночасно на вартість тварин, що загинули з вини відповідальних осіб, дебетується рахунок 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальних втрат" і кредитується рахунок 84. Якщо винних осіб не виявлено, то збитки від загибелі тварин списують на дебет рахунку 20-2 "Тваринництво".

4.3. Структура і основні принципи обліку витрат на виробництво

У сільському господарстві виділяють такі види виробництв: основні, промислові, допоміжні.

До основного виробництва належать галузі, що дають товарну продукцію - рослинництво і тваринництво. Промислові виробництва - це підрозділи, що виробляють продукцію, що, як правило, використовується в своєму господарстві /цегельні, черепичні заводи, виробництво вапна, шабень, каменю/ або ті, що займаються переробкою сільгосппродукції /м'ляна, консервні, комбикормові цехи, заводи та ін./. Допоміжні виробництва обслуговують основні й промислові підрозділи /ремонтні майстерні, автомобільний і гужовий транспорт та ін./.

Собівартість продукції сільськогосподарських виробництв і підприємств складається із витрат, зв'язаних з використанням у процесі виробництва сільськогосподарських угідь, машин, механізмів, матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів.

Основними положеннями у сфері планування, обліку і обчислення собівартості продукції сільськогосподарських підприємств встановлена єдина система планування і включення в собівартість продукції витрат на виробництво.

Не включаються в собівартість сільськогосподарської продукції:

витрати на заходи по боротьбі з інфекційними та іншими хворобами тварин, шкідликами й хворобами сільськогосподарських рослин, на валпсування і гіпсування ріллі, добування торфу, лісонасадження, які покриваються за рахунок державного бюджету;

витрати на впорядкування місцевих доріг, культурно-побутове обслуговування, які йдуть із спеціальних джерел;

збитки від стихійного лиха /загибель тварин, посівів/;

штрафи, пені, неустойки;

витрати на подання допомоги особистим підсобним господарствам громадян /ошалення, корми, оранка та ін./.

Витрати сільськогосподарських підприємств як і промислових групуються в плануванні й обліку двома напрямками: за економічними елементами і за статтями витрат.

Витрати на виробництво складаються із таких елементів: на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування /в колгоспах, крім того, відрахування в централізований союзний фонд соціального забезпечення/; матеріальні /насія і садивний матеріал, корми, мінеральні добрива, нафтопродукти, електроенергія, наливо, інші матеріальні витрати/; амортизація основних засобів; страхові платежі; інші /оплата відряджень, зв'язку, податків, стипендій, оренди, утримання пожежної і сторожової охорони та ін./.

Єдина номенклатура статей витрат передбачає 12 статей, з яких 6 є універсальними для всіх видів виробництва, решта - використовуються в окремих виробництвах: 1/ витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування; 2/ насія і садивний матеріал; 3/ добрива; 4/ засоби захисту рослин і тварин; 5/ корми; 6/ сировину і матеріали; 7/ роботи й послуги; 8/ на утримання основних засобів; 9/ на організацію виробництва і управління; 10/ страхові платежі; 11/ інші; 12/ від загибелі тварин.

Детально зміст статей буде висвітлено при розгляді особливостей обліку окремих виробництв. Зараз розглянемо тіжки найбільш загальні види витрат, які не можна прямо віднести на окремі культури, чи види тварин. До них належать витрати на організацію виробництва і управління, що поділяються на загальновиробничі і загальногосподарські.

Загальновиробничі витрати обліковуються на одніменному рахунку 25 за субрахунками, які відповідають окремим галузям: 1 "Загально-виробничі витрати рослинництва", 2 "Загальновиробничі витрати тваринництва", 3 "Загальновиробничі витрати інших виробництв". Облік ведеться в розрізі окремих статей: витрати на оплату праці апарату управління; на оплату праці іншого персоналу; утримання основних засобів /амортизація, відрахування в ремонтний фонд, експлуатаційні витрати/; охорону праці /вартість придбання спеодяту і взуття, мючних засобів, модела, наочних засобів; інші /транспортне обслуговування ферм і бригад, знос малоцінного інвентаря, протирозійні заходи в рослинництві й карантинні заходи в тваринництві та ін./; непродуктивні /оплата за простою працівників, опісання зіпсованих матеріальних цінностей, оплата виробничих травм, тощо/.

Особливістю є те, що в сільському господарстві загальновиробничі витрати нагромаджуються за дебетом рахунку 25 протягом всього року наростаючим підсумком. Лише в кінці року загальна сума цих витрат розподіляється і списується з кредиту рахунку 25 в дебет рахунку 20 "Основне виробництво" на відповідні види виробництв, культури, види тварин. Розподіл загальновиробничих витрат рослинництва проводиться за окремими культурами, а тваринництва за видами і групами тварин пропорційно до загальної суми прямих витрат /без витрат на організацію і управління виробництвом/, крім витрат на насіння, корми, сировину й матеріали/.

У такому ж порядку ведеться облік загальногосподарських витрат, до яких належать оплата праці адміністративно-управлінського персоналу /керівництва, спеціалістів, бухгалтерів/, витрати на службові відраження, поштово-телеграфні видатки, утримання легкового транспорту, амортизація і утримання основних засобів загальногосподарського призначення, на охорону праці, раціоналізаторство, стипендії студентам і учням, непродуктивні витрати та ін. Для обліку використовується рахунок 26 "Загальногосподарські витрати". Протягом року витрати відображаються за дебетом цього рахунку, за зменшення витрат по ньому можуть відноситися оприбутковані надлишки матеріальних цінностей, виявлених при інвентаризації. В кінці року рахунок 26 закривається, а

витрати розподіляються і списуються на відповідні виробництва, культури, види й групи тварин у такому ж порядку, як і загальновиробничі видатки.

Останнім часом у сільському господарстві широко застосовується нормативно-чекова система обліку і контролю витрат, яка передбачає більш оперативний і глибокий контроль за рівнем витрат в окремих господарсько-раціональних підрозділах /бригадах, ланках, фермах і т.д./.. До кожного такого підрозділу доводяться ліміти витрат на виконання певного обсягу робіт. Керівництву підрозділу вручається чекова книжка. Чеки і корінці до них виписуються керівником підрозділу при проведенні певних витрат /одержанні насіння, добрив, нафтопродуктів, кормів, оплати праці та ін./ тільки в межах встановленого ліміту.

У кінці звітного періоду підбиваються підсумки. За економію витрат проти встановленого ліміту на певний обсяг виущеної продукції працівникам підрозділу нараховується премія в межах одержаної економії.

4.4. Облік витрат допоміжних виробництв

Облік витрат допоміжних виробництв ведеться на рахунку 23 "Допоміжні виробництва". Для кожного виду виробництва відкривається окремий субрахунок: 1 "Ремонтна майстерня"; 2 "Автомобільний транспорт"; 3 "Гужовий транспорт"; 4 "Електропостачання"; 5 "Теплопостачання"; 6 "Водопостачання"; 7 "Інші виробництва".

За дебетом цього рахунку протягом року накопичуються різні видатки, за кредитом щомісячно на вироблену продукцію, послуги списується планова собівартість цих виконаних робіт /за винятком ремонтної майстерні, де списання ведеться за фактичною собівартістю/.

У кінці року, після визначення фактичної собівартості одиниці продукції, наданих послуг./тонно-кілометра, коне-дня, кіловат-годин, метра кубічного води/ проводиться коригування, доведення планової собівартості до фактичної.

Рахунок 23 "Допоміжні виробництва"

Дебет	Кредит
1	2
Фактичні витрати ремонтної майстерні, автотранспорту і гужового транспорту, елек-	Щомісячно - списання фактичної собівартості робіт, виконаних ремонтною майстернею, і планової собівартості

1	2
<p>тропостачання, водопостачання та ін. наростаючим підсумком з початку року</p>	<p>виконаних робіт іншими допоміжними виробництвами. В кінці року – коригування планової собівартості продукції, послуг кожного виробництва до рівня фактичної; а/ якщо фактична собівартість нижча за планову – способом червоного сторно /-/ б/ якщо фактична собівартість вища за планову – звичайним записом додаткові витрати /+/</p>

Розглянемо структуру витрат і порядок визначення собівартості в деяких допоміжних підрозділах. На субрахунку 23/1 "Ремонтна майстерня" витрати за дебетом ґрунтуються в розрізі таких статей:

1. Витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування – з кредиту рахунків 70/1 "Розрахунки з оплати праці", 69/1 "Розрахунки з соціального страхування".

2. Роботи і послуги – з кредиту рахунку 23 "Допоміжні виробництва" /послуги надані власними виробництвами/, рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" /послуги зі сторони/.

3. Витрати на утримання основних засобів – амортизація і відрахування в ремонтний фонд з кредиту рахунків 86 "Амортизаційний фонд", 88/4 "Ремонтний фонд основних засобів".

4. Витрати на організацію виробництва і управління – відображають загальноцехові витрати ремонтної майстерні, які спочатку ґрунтуються на окремому аналітичному рахунку, з якого щомісячно на вказану статтю списують планову суму цих видатків, а в кінці року розмір цехових витрат коригують до рівня фактичних.

5. Страхові платежі – платежі з одержаного обов'язкового страхування будинків і обладнання ремонтної майстерні – з кредиту рахунку 69/2 "Розрахунки по страхуванню машин".

6. Інші витрати – відображають видатки, безпосередньо зв'язані з ремонтними роботами, які не ввійшли в попередні статті.

На фактичну собівартість виконаних робіт робляться записи з кредиту рахунку 23/1 в дебет рахунків 03 "Ремонт основних засобів"

/на вартість завершених ремонтів власних основних засобів/, 46 "Реалізація" /собівартість послуг і робіт, виконаних для сторонніх організацій/, 08 "Заласні частини" /собівартість виготовлених заласних частин/, 12 "Малоцінні і швидкозношувані предмети" /ремонт і виготовлення малоцінного інвентаря/.

На субрахунку 2 "Автомобільний транспорт" групуються витрати за такими статтями: 1. Витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування" /основна і додаткова заробітна плата водіїв/. 2. Роботи й послуги. 3. Витрати на утримання й експлуатацію основних засобів /пальне і мастильні матеріали, запчастини, амортизація й відрахування в ремонтний фонд. 4. Витрати на організацію виробництва і управління. 5. Страхові платежі. 6. Інші витрати.

На автомобільному транспорті визначається собівартість 1 тонно-кілометра і 1 машино-дня роботи.

Щомісячно відповідно до кількості відпрацьованих на кожному об'єкті машино-днів або виконаних тонно-кілометрів за плановою собівартістю проводиться списання витрат автотранспорту з кредиту рахунку 23/2 "Автомобільний транспорт". При цьому дебетуються рахунки 20 "Основне виробництво", 23 "Допоміжні виробництва" /при наданні автопослуг іншим допоміжним підрозділам/, 46 "Реалізація" /послуги стороннім організаціям/.

У кінці року після визначення фактичної собівартості одиниці роботи автотранспорту проводиться коригування на різницю між фактичною і плановою собівартістю: у бік збільшення звичайними записами, або в бік зменшення методом червоного сторно.

На субрахунку 3 "Гужовий транспорт" передбачена така номенклатура статей: 1. Витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування; 2. Корми; 3. Роботи і послуги; 4. Витрати на утримання основних засобів; 5. Страхові платежі. 6. Інші витрати.

На відміну від попередніх господарств тут введена стаття "Корми", на яку з кредиту рахунку 10 "Насіння і корми" щомісячно списуються в плановій оцінці спожиті робочов худобою корми.

Особливістю також є те, що господарство дає кілька видів продукції й послуг. Передусім це послуги гужового транспорту, які вимірюються в коне/воло/-днях роботи. Протягом року ці послуги оцінюють і відносять на споживачів послуг за плановою собівартістю, а в кінці року методом коригування планова собівартість доводиться до фактичної.

Крім цього, гужове господарство може давати продукцію: приплід, кіньський волос, вовну-линьку, гній. Ця продукція також оцінюється за плановою собівартістю.

Наприклад, середнє поголів'я коней у господарстві - 30 голів. Нема відрацьовано 7500 коне-днів, у тому числі на полях - 2900, од-служуванні ферм - 3800, загальногосподарських роботах - 800. Крім цього, отримано 10 голів приплоду, побічної продукції /гнів/ на 100 крб. Загальна сума витрат на рік становить 6300 крб. Виходячи з цього, со-бівартість одного кормо-дня дорівнює $6300:365 = 0,62$ крб.

Собівартість однієї голови приплоду умовно прирівнюється до вартості 60 кормо-днів утримання коня і дорівнює $60 \text{ кормо-днів} \cdot 0,62 = 37,2$ крб. Фактична собівартість всього приплоду становить $10 \text{ голів} \cdot 37,2 = 372$ крб.

Для визначення фактичної собівартості коне-дня необхідно від загальної суми витрат відняти вартість побічної продукції і приплоду і поділити на кількість коне-днів $/6300 - 100 - 372/ : 7500 = 0,78$ крб., планова собівартість роботи коне-дня в поточному році становила 0,80 крб.

Записи операцій на рахунках

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, крб.
	Дебет	Кредит	
I	2	3	4

1. Віднесення протягом року витрат на роботи гужового транспорту на споживачів за плановою собівартістю: всього: $7500 \text{ коне-днів} \times 0,80 = 6000$ крб.

У тому числі:

роботи в полі 2900·0,80: 20/1 "Рослин-ництво" 23/3 2320

загальногосподарські роботи 800·0,80 26 "Загально-господарські витрати" 23/3 640

роботи на фермі 3800·0,80 20/2 "Тварин-ництво" 23/3 3040

2. Оприбуткування приплоду 09 23/3

3. Списання вартості побіч-ної продукції /гнів/ 20/1 23/3

4. Проведення коригування планової собівартості до фактичної: різниця $0,78 - 0,80 = -0,02 \cdot 7500 = -150$ крб.

1	2	3	4
В тому числі по споживачах гужових послуг /записи про- водяться червоним сторно/:			
роботи в полі -0,02-2900	20/1	23/3	-58
роботи на фермі -0,02-3800	20/2	23/3	-76
загальногосподарські роботи -0,02-500	26	23/3	-16

На субрахунках 3, 4, 5 рахунку 23 ведеться облік витрат від-повідно електро-, тепло- і водопостачання. Для власних електростанцій, котельні, водокачки встановлена така номенклатура статей: витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування; роботи й по-слуги; на утримання основних засобів; страхові платежі; інші витрати. Облік витрат на оплату енергії, одержаної зі сторони, ведеться на окремому аналітичному рахунку.

Одиницями обчислення собівартості виступають відповідно 1 кВт/год, електроенергії, 1 Гкал теплоенергії, 1 м³ води. Відповід-но до кількості відпущеної енергії і собівартості одиниці проводиться списання витрат на споживачів енергії.

Для обліку витрат на утримання машинно-тракторного парку вико-ристовується рахунок 24 "Витрати на утримання й експлуатацію машин та обладнання". Цей рахунок має два субрахунки:

1. "Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку" - на якому обліковують витрати на утримання й експлуатацію тракторів, при-челів, гаражів, навісів, майданчиків для зберігання техніки, машин-них дворів, причіпних і навісних сільськогосподарських та інших знарядь.

2. "Утримання й експлуатація самохідних машин" - зерно-, картопле- і бурякозбиральних комбайнів та інших самохідних комбайнів і машин, гаражів, навісів, майданчиків, інших основних засобів, зв'яз-аних з використанням цих машин.

Аналітичний облік витрат ведуть за статтями: 1/ на оплату пра-ці з відрахуваннями на соціальне страхування /трактористів, комбайне-рів, слюсарів та ін./; 2/ роботи й послуги; 3/ на утримання основних засобів /паливно-мастильні матеріали, амортизація, відрахування в ре-

монтний фонд; 4/ на організацію виробництва і управління; 5/ страхові платежі; 6/ інші витрати.

На рахунок 24 не відносяться оплата праці трактористів-машиністів і причислювачів з нарахуваннями за польові роботи, включаючи транспортні, а також нафтопродукти, витрачені на роботах в полі. Ці витрати відносять безпосередньо на сільськогосподарські культури та інші виробництва в дебет рахунку 20 "Основне виробництво". На рахунку 24 ведеться облік оплати праці і нафтопродуктів за транспортні роботи тракторами та іншою технікою /крім цих робіт у рослинництві/. Наприкінці року зібрані за дебетом рахунку 24 витрати розподіляють на об'єкти обліку в рослинництві і на транспортні роботи тракторів пропорційно до умовних гектарів.

На кредиті рахунку 24/І "Утримання й експлуатація машино-тракторного парку" протягом року обліковують планові витрати на вироблені умовні гектари, що належать до тваринництва і транспортних робіт в інших галузях /фактична кількість умовних гектарів помножена на планову собівартість одного гектара/. На ці витрати дебетують рахунки 20/2 "Тваринництво", 05 "Матеріали", 06 "Паливо", 09 "Тварини на вирощуванні й відгодівлі" та інші в кореспонденції з кредитом рахунку 24, субрахунком І. В кінці року визначають фактичну собівартість одного умовного гектара транспортних робіт тракторів і такими ж пропорціями роблять коригування планової собівартості.

4.5. Облік витрат і обчислення собівартості продукції рослинництва

Рослинництво - одна із провідних галузей сільського господарства, яка повинна забезпечувати населення продуктами харчування, а промисловість - сировиною і матеріалами. Від стану рослинництва /створення кормової бази/ залежить розвиток тваринництва.

Облік витрат у рослинництві ведеться на синтетичному рахунку 20 "Основне виробництво", субрахунок-І "Рослинництво", за дебетом якого протягом року відображаються витрати на вирощування сільськогосподарських культур. В обліку ці витрати групуються за встановленою номенклатурою статей:

1. Витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування. На цю ж статтю відносять відрахування на створення резерву для оплати відпусток і відрахування в централізований союзний фонд соціального забезпечення колгоспників.

2. Насіння і садивний матеріал.

3. Добрива /мінеральні й органічні/.

4. Засоби захвоту рослин /вартість пестицидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів/.

5. Роботи й послуги /транспортні роботи, водопостачання, тощо/.

6. Витрати на утримання основних засобів /паливно-мастильні матеріали, амортизація, відрехування в ремонтний фонд/.

7. Витрати на амортизацію виробництва та управління. Це загально-виробничі і загальногосподарські витрати, які спочатку обліковують на рахунках 25 і 26 і в кінці року розподіляються і списуються на сільськогосподарські культури.

8. Страхові платежі. Страхуванню підлягають посіви, багаторічні насадження, основні засоби /трактори, комбайни, сільськогосподарські машини, будівлі й споруда/.

9. Інші витрати - відносять знос малоцінних і швидкозношуваних предметів, природні втрати продукції, силосної маси, сінажу і т.д.

Аналітичний облік витрат на рахунку 20/І "Рослиництво" ведуть за культурами і групами культур.

1. Зернові і зернобобові культури: озимі зернові, яра пшениця, інші зернові колосові, зернобобові, кукурудза на зерно, гречка, рис, сорго.

2. Технічні культури: льон довгунець, конопля, цукрові буряки, соняшник, соя, гірчиця, тютюн та ін.

3. Картопля, овочі та баштанні культури: картопля, кауста, огірки, томати, буряки отолові, цибуля ріпка, часник, інші овочеві культури.

4. Кормові коренеплоди: кормовий буряк, цукровий буряк на кормові цілі, кукурудза на силос, силосні культури, сіяні однорічні та багаторічні трави, озимі зернові на зелений корм, пасовища, природні сінокопи.

5. Овочівництво закритого ґрунту: теплиці, парники, утеплений ґрунт, овочі під плівковим покриттям.

6. Плодові, ягідні та інші багаторічні насадження: сади зерняткових, кісточкових, горіхоплідних дерев, виноградники та ін.

7. Незавершене виробництво: посіви озимих зернових культур, підземні посіви овочевих культур та тютюну, орачка на зяб, луцання, внесення органічних і мінеральних добрив, снігозатримання.

Крім наведених об'єктів обліку в рослинництві додатково можуть відкриватися ще такі аналітичні рахунки: нерозподілені амортизаційні

відрахування на основні засоби, витрати на зрошення, осушення, заготівлю силосу і сінажу.

За кредитом рахунку 20/І "Рослинництво" щомісячно списують на оприбутковану продукцію за плановою собівартістю в кореспонденції на рахунку 40 "Готова продукція" або "Насіння і корми". В кінці року визначається фактична собівартість продукції і такими ж записами відображають різницю між фактичною і плановою собівартістю. У рослинництві застосовують прямий і посередній метод визначення собівартості продукції. Першим користуються тоді, коли культури дають лише один вид продукції /помідори, огірки, картопля/. Собівартість одного центнера продукції визначається діленням витрат виробництва на кількість продукції.

Методами посередніх розрахунків користуються тоді, коли культура дає кілька видів продукції. Наприклад, кукурудза дає зерно і стебла, багаторічні трави дають сіно, насіння, солому, зелену масу і т.д. Витрати між видами продукції при посередньому методі розподіляють за допомогою коефіцієнтів.

При визначенні собівартості зернових культур і цукрових буряків не застосовують коефіцієнти, а для визначення собівартості соломки й гачки необхідно вести облік витрат окремо /на збирання, транспортування, скирдування/.

Рахунок 20/І "Рослинництво"

З кредиту рахунків	Дебет	Кредит	З дебету рахунків
	Сальдо-витрати минулого року під урожаєм поточного року		
10	- насіння і садивний матеріал	Планова собівартість оприбуткованого врожаю продукції	- 40
05	- добрива та інші матеріали	Те ж зеленого корму, згодованого тваринами на випасі	- 20/2
12, 13	- вартість і зношеність використаних мадочіпних і швидкозношуваних предметів	Те ж зеленого корму, згодованого робочим худобом на випасі	- 23
20/2	- органічні добрива /гній/	Те ж оприбуткованого насіння і кормів	- 10

23, 24	- послуги допоміжних виробництв	Втрати від стихійного лиха	- 80
25, 26	- частка витрат на організацію виробництва і управління	На суму коригування планової собівартості в кінці року	- 20/2, 40, 46
60	- послуги сторонніх організацій		
69/2	- страхові платежі		
70, 69/1, 89	- оплата праці з відрахуваннями		
84	- непередумані втрати в межах норми		
86	- амортизація на повне відновлення		
88/4	- відрахування в ремонтний фонд		
Оборот: фактичні витрати на вирощення урожаю		Оборот: фактична собівартість /планова ± сума коригування/ вирощеного урожаю	
Сальдо: витрати під урожай майбутнього року			

Наприклад, загальна сума витрат на виробництво пшениці - 85000 крб. Одержано зерна після доочистки - 13 тис. ц, соломи - 16000 ц. Витрати на заготівлю соломи становлять 8000 крб.

1. Визначаємо собівартість 1 ц соломи:

$$8000 : 16000 = 0,50 \text{ крб.}$$

2. Собівартість 1 ц пшениці

$$/85000 - 8000/ : 13000 = 5,92 \text{ крб.}$$

Для багатьох видів сільськогосподарської продукції встановлені коефіцієнти перерахунку в умовку продукцію, наприклад:

Кукурудза

Зерно 1 ц = 1

Стебла 1 ц = 0,17

Однорічні трави

Сіно 1 ц = 1

Солома 1 ц = 0,1

Насіння 1 ц = 0,9

Зелена маса 1 ц = 0,75

Багаторічні трави

Сіно I ц = I
Насіння I ц = 75

Солома I ц = 0,1
Зелена маса I ц = 0,3

Льон

Насіння I ц = I

Соломка I ц = 0,25

Використовуючи ці коефіцієнти, визначають загальну кількість умовної продукції і собівартість її одиниці. Потім, перемноживши собівартість умовної продукції на загальну її кількість по кожному її виду, одержують загальну суму витрат на цю продукцію. Діленням витрат на кількість продукції в натуральному вираженні визначають фактичну собівартість її одиниці. Розподіляти витрати між видами продукції можна і за питомою вагою умовної продукції кожного виду в загальній її кількості.

Приклад. Витрати на вирощування кукурудзи на зерно становлять 52600 крб. Від урожаю одержано 10000 ц зерна повної стиглості, яке оприбутковано на склад за плановою собівартістю за одиницю 4 крб. 80 коп., і 5500 ц сухих стебел, які передані на корм худобі за плановою собівартістю за I ц - 85 коп. Потрібно визначити фактичну собівартість I ц кожного виду продукції і провести коригування собівартості.

1. Спочатку переводимо одержану продукцію в умовну, враховуючи, що коефіцієнт переведення по зерну - I, по стеблах - 0,17:

$$10000 \cdot I + 5500 \cdot 0,17 = 10000 + 935 = 10935 \text{ ц.}$$

2. Визначаємо собівартість умовної одиниці:

$$52600 : 10935 = 4,81 \text{ крб.}$$

3. Визначаємо витрати, що відносяться до кожного виду продукції:

$$\text{по зерну } 10000 \cdot 4,81 = 48100 \text{ крб.}$$

$$\text{по стеблах } 935 \cdot 4,81 = 4500 \text{ крб.}$$

$$\text{Всього: } 52600 \text{ крб.}$$

4. Розраховуємо фактичну собівартість продукції:

$$\text{зерна} - 48100 : 10000 = 4,81 \text{ крб.}$$

$$\text{стебла} - 4500 : 5500 = 0,82 \text{ крб.}$$

Таким чином фактична собівартість 1 ц зерна кукурудзи становить 4 крб. 81 коп., а собівартість 1 ц стебла - 82 коп. Після визначення в кінці року фактичної собівартості роблять розрахунок її відхилення від планової, по якій обліковувалась продукція протягом року:

по зерну відхилення за 1 ц $4,81 - 4,80 = +0,01$ крб. множимо на обсяг продукції 10000 ц і знаходимо відхилення по всій продукції - 100 крб. /здорожання собівартості/;

по стеблу $0,82 - 0,85 = -0,03$ - 5600 = 165 крб. /економія витрат в порівнянні з планом/.

Після цього потрібно зробити коригування собівартості:

на величину здорожання зерна кукурудзи робиться додатковий запис за дебетом рахунку 40 "Готова продукція", 46 "Реалізація" і кредитом рахунку 20/1 "Рослинництво" на суму 100 крб.;

економію по стеблах, які передані на корм худобі, відображають методом червоного сторно за дебетом рахунку 20/2 "Тваринництво" і кредитом рахунку 20/1 "Рослинництво" - 165 крб.

4.6. Облік витрат і обчислення собівартості продукції тваринництва

Тваринництво забезпечує потреби населення країни в молоці, м'ясі та інших продуктах харчування, а переробні галузі промисловості - в скровині. Добре організований облік дає змогу об'єктивно оцінювати хід виконання виробничої програми тваринництва, здійснювати оперативний контроль за рівнем продуктивності худоби і птиці, виявляти резерви зниження витрат на виробництво молока, м'яса та інших продуктів.

Витрати і вихід продукції тваринництва обліковують за рахунком 20/2 "Тваринництво". Облік у тваринництві ведуть за видами і групами тварин і птиці:

1. Велика рогата худоба: а/ молочного напрямку - основне стадо /корови і бугаї-плідники/, молодняк різного віку та дорослі тварини на відгодівлі; б/ м'ясного напрямку - основне стадо, а також молодняк старше 9-місячного віку та доросла худоба на відгодівлі.

2. Свинарство: основне стадо /свиньматки основні, разові й неперевіряні, кнури-плідники/; поросята до 2-місячного віку; поросята від 2 до 4-місячного віку, а також свині вибраквані з основного стада і переведені на відгодівлю.

3. Вівчарство: воннове, м'ясне і каракулеве.
4. Конярство, верблюдярство.
5. Звірівництво: основне стадо за видами /лисиці, песці, нутрії та ін./, молодняк /приплід поточного і минулого років народження/.
6. Кролівництво: кролі /доросле поголів'я і молодняк/.
7. Птахівництво: курі яйцевого і м'ясного напрямів, качка, гуса, індки.
8. Бджільництво - бджолорозплідне, медове, медово-зашивальне.
9. Рибицтво - вирощування товарної риби, одніоток.
10. Шовківництво /за галузями в цілому/.

Аналітичний облік ведеться на рахунку 20/2 у розрізі калькуляційних статей, а саме:

1. Витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування /відрахування в централізований соціальний фонд соціального забезпечення колгоспників/.

2. Корми /власного виробництва й куплені на стороні/.

3. Засоби захисту тварин /використані біопрепарати, медикаменти, засоби дезінфекції/.

4. Роботи й послуги /автотранспорт, гужтранспорт, водопостачання, транспортні роботи, роботи тракторів як власних так і зі стороня .

5. Витрати на утримання основних засобів: паливно-мастильні матеріали, амортизація, відрахування в ремонтний фонд, знос малоцінного інвентаря.

6. Витрати на організацію виробництва й управління, які спочатку групуються на рахунках 25, 26 і в кінці року розподіляються на види виробництва і галузі тваринництва.

7. Страхові платежі /суми платежів на державне страхування основних засобів тваринництва/.

8. Інші витрати.

9. Втрати від загибелі тварин.

У галузі тваринництва одержують різні види продукції: молоко, приплід, приріст живої маси, яйця, гній, пташиний послід, пух, перо.

Собівартість основних видів тваринницької продукції дорівнює сумі всіх витрат на певну групу тварин, крім вартості побічної продукції. Собівартість одиниці основної продукції визначають діленням суми витрат на виробництво основної продукції від певної групи тварин на фактично вироблену продукцію. Побічну продукцію оцінюють за нормативними витратами на її одержання /гній/, або по ціні можливої реалізації /вовна-линька, пух, роги, копита та ін./.

Деякі тварини і птиця дають кілька видів основної продукції /молоко, приплід, вовна/. Собівартість її визначають за коефіцієнтами. Собівартість молока і приплоду визначають так: із загальної суми витрат на утримання корів і бугаїв-плідників віднімають вартість інших видів продукції в сумі витрат на їх одержання і заготовлю. З одержаної суми 10% витрат відносять на приплід, а решту 90% витрат списують на одержане молоко. Собівартість одиниці продукції визначають діленням загальної суми витрат, що припадає на кожний вид продукції, на її кількість. Приклад: у господарстві за рік одержано 24000 ц молока і 800 голів приплоду, а також побічної продукції /гною/ за нормативною собівартістю на суму 2300 крб. Витрати на утримання худоби становили 546000 крб. Визначити фактичну собівартість основної продукції.

Спочатку визначаємо витрати, що відносяться до основної продукції $546000 - 2300 = 543700$ крб. і розподіляємо її в пропорціях: 90% на молоко, що дорівнює 489330 крб.; 10% на приплід - 54370 крб. Звідси собівартість 1 ц молока становить $489330 : 24000 = 20$ крб. 39 коп., а собівартість однієї голови приплоду - 67 крб. 96 коп. /54370 : 800/.

По м'ясоному напрямку великої рогатої худоби обчислюють собівартість 1 ц приросту певної маси і 1 ц живої маси.

Для визначення собівартості приросту живої маси спочатку треба обчислити загальну масу приросту молодняка ВРХ і дорослої худоби на відгодівлі. При цьому до загальної живої маси тварин, що залишились у господарстві на кінець року, додають живу масу тварин, які вибули з урахуванням загиблих і вимушено забитих. Від одержаної суми віднімають масу тварин, що надійшли /приплід, придбання/, а також тих, які були у господарстві на початку року. Різниця становить приріст живої маси тварин даної облікової групи за рік.

Собівартість 1 ц приросту живої маси визначають діленням суми витрат, що припадає на приріст ВРХ і дорослих тварин на відгодівлі /за мінусом витрат, віднесених на побічну продукцію/, на кількість одержаного приросту.

Приклад. Рух молодняка великої рогатої худоби і тварин на відгодівлі за звітний рік.

1	Жива маса тварин, ц	Вартість, крб.
	2	3
Залишок на початок року	1100	129000
Надходження:		
куплено в інших організаціях	78	10500

I	2	3
надійшло на відгодівлю з основного стада	126	14600
приплід за рік	70	7800
Разом:	273	32900
Вибуття:		За плановою собівартістю - 120 крб. за I
продано державі	1580	189600
переведено в доросле стадо	145	17400
загибель тварин	4	480
Разом:	1729	207480
Залишок на кінець року	900	108000

Потрібно визначити собівартість приросту і I ц живої маси, якщо витрати на утримання тварин за рік за винятком побічної продукції становили 145000 крб.

1. Визначимо приріст тварин:

$$900 + 1729 - 273 - 1100 = 1256 \text{ ц.}$$

2. Собівартість I ц приросту

$$145000 : 1256 = 115 \text{ крб. 45 коп.}$$

Собівартість I ц живої маси визначають шляхом ділення загальної вартості тварин на загальну живу масу тварин.

1. Загальна вартість живої маси - балансова вартість поголів'я на початок року плюс вартість тварин, що надійшли зі сторони з основного стада і приплоду плюс вартість приросту /без побічної продукції/:

$$129000 + 32900 + 145000 = 306900 \text{ крб.}$$

2. Визначимо загальну живу масу за тією ж схемою:

$$1100 + 273 + 1256 = 2629 \text{ ц.}$$

3. Собівартість I ц живої маси тварин

$$306900 : 2629 = 116 \text{ крб. 74 коп.}$$

Звідси фактична собівартість тварин, що вибули з господарства становлять:

$$\text{проданих тварин} - 1580 \cdot 116,74 = 184449 \text{ крб. 20 коп.};$$

$$\text{переведених в доросле стадо} - 145 \cdot 116,74 = 16927 \text{ крб. 30 коп.};$$

$$\text{загиблих тварин} - 4 \cdot 116,74 = 466 \text{ крб. 96 коп.};$$

$$\text{тварин, що залишились} - 900 \cdot 116,74 = 105066 \text{ крб.}$$

Для проведення в кінці року коригування треба визначити різницю між фактичною і плановою собівартістю вибулих тварин:

проданих тварин 184449,20 - 189600 = -5160 крб. 80 коп.;
 переведених в доросле отадо 16927,30 - 17400 = -472 крб.70 коп.;
 загиблих тварин 466 - 480 = -13 крб. 04 коп.;
 загальне відхилення - 5636 крб. 54 коп.

На різницю між фактичною і плановою собівартістю приплоду і приросту корегування проводиться за дебетом рахунку 09 "Тварини на вирощуванні і відгодівлі" і кредитом рахунку 20/2 "Тваринництво", на реалізовану продукцію: дебет рахунку 46, кредит рахунку 20/2, на залишок готової продукції - дебет рахунку 40, кредит рахунку 20/2.

У свинарстві й вівчарстві собівартість визначається за такою ж методикою, як і ВРХ та тварин на відгодівлі. Різниця в тому, що у вівчарстві крім приплоду і приросту живої маси об'єктом визначення собівартості є вовна.

Рахунок 20/2 "Тваринництво"

З кредиту рахунків	Дебет	Кредит	У дебет рахунків
	Сальдо: незавершене виробництво на початок року		
10	- корми і підстилка на утримання продуктивної худоби	Планова собівартість оприбуткованої продукції тваринництва	- 40
05, 06, 08, 12, 13	- витрати матеріальних цінностей для потреб тваринництва	Оприбуткування приплоду, приросту тварин і птиці	- 09
20/1	- списання зеленої маси кормів	Оприбуткування органічних добрив	- 05
20/2	- продукція тваринництва, на потреби тваринництва /молоко на випоювання телят, яєця для інкубації, тощо/	Втрати від стихійного лиха	- 80
23, 24	- послуги допоміжних виробництв	Корегування планової собівартості продукції тваринництва в кінці року	- 09, 40, 46
25, 26	- частка витрат на організацію виробництва і управління		
60	- послуги сторонніх організацій		
69/2	- страхові платежі		
70, 69/1, 01	- оплата праці з відрахуваннями		

86	- амортизація на повна відновлення	
88/4	- відрахування в ремонтний фонд	
20/1	- коригування планової собівартості використаних протягом року кормів	
Оборот:	фактичні витрати в тваринництві	Оборот: фактична собівартість випущеної продукції
Сальдо:	незавершене виробництво на кінець року	

Загальна сума витрат за мінусом побічної продукції розподіляється в пропорціях: 10% - відноситься на приплід, решта - на повну.

У птахівництві об'єктами визначення собівартості є: по основному стаду - яйця; по молодняку на вирощенні та відгодівлі - приріст і повна собівартість поголів'я на день вибуття з господарства або переведення в основне стадо; по інкубатору - собівартість курчати добового віку.

Собівартість яєць визначають діленням витрат на утримання основного стада протягом року, крім суми витрат на інші види продукції цієї галузі, на кількість одержаних яєць. Собівартість приросту живої маси молодняка птиці дорівнює витратам на утримання кожної технологічної групи і виду птиці за вирахуванням витрат на інші види продукції /послід, дух, пір'я/.

Приріст птиці визначають так само, як і великої рогатої худоби з тією лише різницею, що розрахунки здійснюються за даними виробникового зважування 5% поголів'я.

У звірівництві об'єктами визначення собівартості є: по основному стаду - приплід; по молодняку - приріст молодняка, приплід. Визначення собівартості аналогічне попереднім видам тварин.

У кролівництві визначають собівартість приплоду і повну собівартість вирощеного молодняка, забитого на шкурки, реалізованого, переведеного в основне стадо і залишеного в господарстві на кінець року.

Собівартість голови приплоду обчислюють діленням витрат на утримання основного стада з приплодом народження звітного року /за вирахуванням побічної продукції/ на фактичну кількість голів приплоду.

Собівартість товарної продукції кролівництва визначають за балансовою вартістю забитих кролів і витратами на забій бав вартості побічної продукції.

У бджільництві об'єктами обчислення собівартості є: мед, віск, рої бджіл, пилідні матки на продаж, маточне молочко, стільнякові рамки /приріст/.

При визначенні собівартості продукції бджільництва медово-запліднювального напрямку від загальної суми витрат вираховують витрати на запліднювання культур у розмірі 20...40% /плодово-ягідні насадження, весінники конюшини і люцерна 40...60%/, залежно від площі запліднених культур та їх урожайності. При визначенні собівартості окремих видів продукції бджільництва /віск, матки бджолині/ загальні витрати розподіляють пропорційно до вартості продукції за цінами реалізації.

У рибництві визначають собівартість і ц товарної риби і одніток діленням загальної суми на їх вирощування на кількість виведеної товарної риби. Витрати на вирощування одніток і товарної риби обчислюють на одному аналітичному рахунку.

У племінному конярстві об'єктами визначення собівартості є: по основному стаду - приплід; по молодняку різного віку - приріст і повна собівартість поголів'я на день вибуття з господарства чи переведення до основного стада. Для визначення собівартості приплоду необхідно від загальної суми витрат на утримання коней і жеребців-плідників за рік відняти суму витрат на інші види продукції /гній, хінське волосся, вовна-линька за державними закупівельними цінами/ і поділити на кількість ділового приплоду лошаг. Собівартість вирощення голови молодняка племінних і робочих коней визначають відніманням від витрат на його вирощення вартості робіт, виконаних молодняком за плановою собівартістю коне-дня робочих коней і витрат на інші види продукції за державними закупівельними цінами, і одержаний результат ділять на кількість збережених лошаг.

4.7. Облік витрат і визначення собівартості продукції промислових виробництв

Сільськогосподарські підприємства, використовуючи місцеві умови, наявність матеріалів, сировини, вільну робочу силу, можуть мати власні промислові виробництва: консервні заводи, млини, олійниці, сушарні для фруктів, пункти переробки сільськогосподарської продукції /зерна, молока, овочів, забитої худоби/, цегельні заводи, черепичні майстерні, каменоломні, щебеневі кар'єри, виробництво вапна, лісопильні заводи, цилорами, торфозробки, майстерні дерев'яних та гончарних виробів.

Об'єктами обліку є кожний вид промислового виробництва. Для обліку витрат і виходу продукції виробництва застосовують рахунок 20, субрахунок 3 "Промислові виробництва", на якому суми витрат обліковуються на дебеті, а вироблена продукція – на кредиті.

Незважаючи на різноманітність промислових виробництв, номенклатура статей витрат у них єдина. Облік витрат ведуть за такими статтями: 1/ оплата праці з нарахуваннями; 2/ сировина і матеріали /промислові виробництва можуть у своїй роботі використовувати як сільськогосподарську, так і несільськогосподарську сировину й матеріали. Сільськогосподарська сировина обліковується спочатку на рахунок 40 "Готова продукція", а при передачі в промислово переробку її проводять через рахунок 46 "Реалізація" і записують за закупівельними цінами в дебеті рахунку 20/3 "Промислові виробництва" і кредиті рахунку 46 "Реалізація"; 3/ роботи і послуги; 4/ витрати на утримання основних засобів; 5/ витрати на організацію виробництва і управління; 6/ страхові платежі; 7/ інші виробничі витрати /знос малоцінних предметів, відрядження та інші/; 8/ втрати від браку.

Браком вважається продукція /вироби, напівфабрикати/, яка не відповідає встановленим стандартам, і її не можна використати за призначенням. Брак ділять на виправимий і невиправимий. На вказану статтю списують втрати від невиправимого браку /якщо їх неможливо відшкодувати з винних осіб/. Брак, який можна виправити, потребує додаткових витрат. Ці витрати спочатку збирають на дебеті рахунку 28 "Брак у виробництві". Після виправлення браку вони списуються за рахунок осіб, які допустили брак, а при їх відсутності – на витрати відповідного виробництва за дебетом рахунку 20/3 "Промислові виробництва" на статтю 8 "Втрати від браку".

Об'єкти обчислення собівартості в промислових виробництвах різні. Крім основної деякі виробництва дають побічну продукцію /відходи/, яка оцінюється за нормативними витратами або цінами можливого використання. Від загальної суми витрат на виробництво того чи іншого виду продукції віднімають вартість побічної продукції і ділять на кількість випущеної продукції. Якщо одне виробництво випускає кілька видів продукції, то розподіл витрат здійснюють за спеціальними коефіцієнтами /питомою вагою/.

Одиницями собівартості в промислових виробництвах можуть бути:

І. Консервні виробництва – І тис. умовних банок /туб/ кожного виду продукції. На квашені овочі і фрукти – І ц готової продукції. Особо оцінюють відходи, які використовують на корм худобі.

2. Млинарське виробництво – І ц борошна, крупи. Побічна продукція – висівки. Щоб обчислити собівартість І ц борошна, до вартості зерна, зданого в переробку, додають вартість переробки, віднімають вартість побічної продукції і ділять цю суму на кількість борошна.

3. Переробка молока – вершки, сметана, масло, сир, кефір. Процес переробки молока складається з кількох переділів: із молока одержують вершки, сметану, з яких на наступних переділах роблять масло.

4. Переробка льону – складається з двох переділів: І/ переробка соломки в тресту; 2/ переробка трести на волокно.

5. Забій худоби, птиці – м'ясо і побічна продукція /субпродукти, шкури, пух, перо/.

6. Цегельне виробництво складається з трьох переділів: видобування глини, виготовлення цегли-сирцю, обпалювання цегля. Кінцевою продукцією, за якою визначається собівартість, є 1000 шт. цегли. Від загальної суми витрат віднімається побічна продукція – вартість бітої цегли за цінами можливої реалізації.

7. Кар'єри по видобуванню будівельних матеріалів – І м³ щебню, піску, шлякового вапняного каменю, крейди, торфу.

8. Лісопилльне виробництво – І м³ пиломатеріалів. Побічна продукція – тріски, тирса.

9. Олійниці – І кг олії, побічна – макуха від переробки соняшнику, конопель, льону.

Промислові виробництва, які займаються переробкою сільськогосподарської продукції, оцінюють протягом року випущену продукцію за плановою собівартістю, а в кінці року методом коригування доводять її до фактичної.

Виробництва, які переробляють несільськогосподарську продукцію /цегельне виробництво, кар'єри, пиломатеріалів/ фактичну собівартість визначають щомісячно.

Випущена продукція здається на склад, що в обліку відображається за дебетом рахунку 40 "Готова продукція" і кредитом рахунку 20/3 "Промислові виробництва".

Рахунок 20/3 "Промислові виробництва"

З кредиту рахунків	Дебет		Кредит	В дебет рахунків
	Сальдо: незавершене виробництво початок року			
46	-	випускання сільгоспро- дукції в переробку	Оприбуткування ви- готовленої продук- ції за плановою собівартістю	- 40
09	-	тварина, птиця на за- бій		
05, 07	-	списання витрачених ма- теріалів	Те ж виробничої- сировини, мате- ріалів, МШП	- 05, 07, 12
12, 13	-	вартість і зношеність використаних малопічних і швидкозношуваних пред- метів	Коригування пла- нної собівартос- ті випущеної про- дукції промисло- вими виробництвами	- 40, 05, 07, 46
23, 24	-	послуги допоміжного ви- робництва		
25, 26	-	частка витрат на органі- зацію виробництва і управління		
28	-	брак у виробництві		
60	-	послуги зі сторони		
69/2	-	страхові платежі		
70, 69/1, 89	-	оплата праці з відраху- ваннями		
86	-	амортизація на позне відновлення		
88/4	-	відрахування в ремонт- ний фонд		
20/1, 20/2	-	коригування в кінці ро- ку планової собівартості продукції, випущеної в переробку		
Оборот: фактичні витрати промислових виробництв			Оборот: фактична собівартість випущеної продукції	
Сальдо: Незавершене виробництво на кінець року /місяця/				

4.8. Особливості бухгалтерського обліку реалізації сільськогосподарської продукції і визначення фінансових результатів

Продукція сільськогосподарства може бути реалізована іншим організаціям, видана працівникам в рахунок оплати праці, залишена в

господарстві як початковий матеріал для продовження процесу виробництва /насінина, корми, підстилки/.

Більшу частину своєї продукції сільськогосподарські підприємства продають через заготівельні організації /заготзерно, молкозаводи, м'ясокомбінати, заготівельні контори/ в рахунок планових і позапланових державних закупок. Продажа продукції державі здійснюється за закупівельними цінами, причому за збільшення обсягу реалізації порівняно з попереднім роком встановлені надбавки в розмірі 50% до закупівельних цін.

Крім цього, після виконання державного плану, сільськогосподарська продукція може продаватися через споживчу кооперацію на комісійній основі і на колгоспному ринку за договірними цінами.

Колгоспи, радгоспи можуть продавати також продукцію несільськогосподарського походження /цеглу, щебень, пиломатеріали, тощо/, надавати послуги транспортом, сільськогосподарськими й іншими машинами.

Облік реалізації продукції, робіт і послуг здійснюється на рахунку 46 "Реалізація", який має 9 субрахунків: 1. Реалізація продукції рослинництва. 2. Реалізація продукції тваринництва. 3. Реалізація продукції промисловості. 4. Реалізація продукції допоміжних та обслуговувачих виробництв. 5. Реалізація продукції, худоби й птаці, куплених у громадян за договорами. 6. Реалізація продукції, худоби й птаці, прийнятих від населення. 7. Виконання робіт /послуг/ на сторону. 8. Реалізація куплених матеріалів і товарів. 9. Передача /реалізація/ житлових будинків працівникам господарства.

За дебетом рахунку 46 протягом року відображається планова собівартість реалізованої продукції. В кінці року, після визначення фактичної собівартості сільськогосподарської продукції проводять додаткові записи на різницю між фактичною і плановою собівартістю. Якщо ця різниця віднімається, то коригування проводиться методом червоного сторно. За дебетом рахунку 46 відображають також витрати, зв'язані з реалізацією продукції, які попередньо групують на рахунку 43 "Позавиробничі витрати" /транспортні витрати, вантажно-розвантажувальні, витрати на зберігання продукції, призначеної для реалізації та ін./.

На кредит рахунку 46 записують виручку від реалізації продукції, робіт, послуг за закупівельними, комісійними чи договірними цінами. Вартість зданої продукції за закупівельними цінами спочатку записують у дебет рахунку 62 "Розрахунки з покупцями і замовниками", а при надходженні грошей за продажу продукції дебетують рахунок 51

"Розрахунковий рахунок" і кредитує рахунок 62. Виручка за реалізовану продукцію на когоспному ринку числиться за продавцями на дебеті рахунку 71 "Розрахунки з підзвітними особами", які повинні здати її в касу підприємства.

Різниця між кредитовим і дебетовим оборотом по цьому рахунку — це і є доходами підприємства, які щомісячно списуються на кінцевий фінансовий результат на кредит рахунку 80 "Прибутки /доходи/ і збитки". В кінці року за дебетом рахунку 46 і кредитом рахунку 80 роблять коригувальні записи на різницю між фактичною і плановою собівартістю: додатковий запис при перевитраті коштів, сторнувальний запис при одержанні економії.

Рахунок 46 "Реалізація"

З кредиту рахунків	Дебет	Кредит	У дебет рахунків
40	- на планову собівартість реалізованої продукції	Вартість реалізованої продукції за закупівельними цінами	- 62
05, 06, 08, 12	- на фактичну собівартість реалізованих цінностей	Виручка від реалізації продукції на когоспному ринку	- 71
20, 23, 24	- на планову собівартість виконаних робіт і послуг на сторону	Вартість реалізованої продукції в рахунок оплати праці	- 70
43	- поза виробничі витрати	Виручка за виконані роботи і надані послуги стороннім організаціям	- 50, 51
78	- відрахування на утримання вищестоящих організацій		
20, 23, 24	- у кінці року коригування планової собівартості: перевитрати — звичайний запис економія — сторнувальний запис		
Оборот:	фактична собівартість реалізованої продукції робіт і послуг	Оборот: вартість реалізованої продукції, робіт і послуг за закупівельними, договірними, прейскурантними цінами	

	Попереднє сальдо: доходи від реалізації продукції, робіт і послуг
80 - доходи від реалізації продукції, робіт, послуг	

У випадку, коли фактична собівартість перевищує виручку від реалізації продукції, робіт і послуг, одержані збитки підприємство списує за дебетом рахунку 80 "Прибутки /доходи/ і збитки" і кредитах рахунку 46 "Реалізація".

Розподіл і використання прибутків /доходів/ у радгоспах, колгоспах і міжгосподарських підприємств здійснюють по-різному. Спільним для них є те, що частина прибутку за встановленими нормативами повинна бути направлена в доходи бюджету /дебет рахунків 80 або 81 "Використання прибутку /доходів/ і вилучені кошти" і кредиту рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом"/ за рахунок прибутку сплачуються проценти по банківській позиції. Решту прибутку /госпрозрахункового доходу/ розподіляють згідно з діючими положеннями і нормативами:

1. На створення фондів економічного стимулювання - кредит рахунку 87 "Фонди економічного стимулювання".

2. У страховий фонд; у фонд пайових внесків /в міжгосподарських підприємствах/; у фонд фінансового резерву - кредит рахунку 88 "Фонди спеціального призначення".

3. На поповнення оборотних фондів - кредит рахунку 85 "Статутний /ненодільний/ фонд".

4. На збільшення джерел фінансування формування основного стада - кредит рахунку 94 "Фінансування формування основного стада".

5. На покриття збитків від експлуатації житлово-комунального господарства - кредит рахунку 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства".

6. На створення централізованих фондів і резервів - кредит рахунку 78 "Внутрішньовідомчі розрахунки за поточними операціями".

Протягом року ці відрахування від прибутків /доходів/ обліковуються за дебетом рахунку 81 "Використання прибутку /доходів/ і вилучені кошти". При реформації балансу використані доходи списують з кредиту рахунку 81 в дебет рахунку 80 "Прибутки /доходи/ збитки".

Г л а в а 5. ОБЛІК НА ТРАНСПОРТІ

5.1. Особливості роботи автотранспортних підприємств і завдання обліку

Автотранспортні підприємства здійснюють перевезення вантажів, пасажирів, експедирування вантажів, вантажно-розвантажувальні роботи й інші операції.

На практиці склались два типи автотранспортних підприємств:

1. Транспортні господарства, підпорядковані Міністерству автомобільного транспорту і шосейних доріг союзних республік. Вони діють на основі повного госпрозрахунку. Свою роботу, перевезення вантажів і пасажирів планують і здійснюють на основі договорів з замовниками, в яких вказуються маршрути і характер перевезень, їх обсяг і період виконання, порядок розрахунків та інше. Основним видом їх діяльності є транспортні роботи, витрати вони обліковують на рахунок 20 "Основне виробництво" /раніше, до введення діючого плану рахунків, для цього використовували рахунок 22 "Витрати на експлуатацію автомобільного транспорту"/.

2. Транспортні підприємства, колони, автогаражі, які входять в склад промислових, будівельних, сільськогосподарських та інших організацій. Планується і ведеться робота цих господарств за завданнями цехів і підрозділів основних виробництв. Вони знаходяться, як правило, на внутрішньому госпрозрахунку. Але такі господарства можуть мати і свій баланс та розрахунковий рахунок. У зв'язку з тим, що відповідно до виробничої діяльності з допоміжними підрозділами, облік робіт, витрат у них здійснюється на рахунку 23 "Допоміжні виробництва".

Останнім часом у країні приділяється велика увага розвитку автомобільного транспорту та покращання його роботи. Викликано це тим, що через нерациональне використання автомобільного та інших видів транспорту постійно затримується вивезення сільськогосподарської продукції з полів, розвантажування вагонів і вивезення товарів із залізничних станцій. Внаслідок цього тофіри народного опоживання несвоєчасно доставляються до споживачів, через це допускаються значні втрати цінної й необхідної продукції.

Основними напрямками покращання роботи автотранспорту є: скорочення непродуктивних простоїв, порожніх пробігів і нерациональних перевезень; забезпечення економії пального, переведення значної

частини автотранспорту на дизельне і газобалонне паливе, покращання ремонтної бази; забезпечення автопідприємств необхідними запасними частинами і агрегатами; підвищення комфортабельності пасажирських перевезень; покращання якості автомобільних шляхів.

Завдання обліку на автотранспорті впливають із специфіки роботи цієї галузі:

1. Основним показником, згідно з яким оцінюється діяльність транспортних організацій, є обсяг вантажних і пасажирських перевезень. Звідси, в завдання обліку входить визначення і контроль за виконанням плану вантажних і пасажирських перевезень, виконання договорів замовників, облік перевізної плати, пробігу автомобіля.

2. Транспортні організації мають у своєму розпорядженні велику кількість основних засобів, більшість з яких становить парк автомобілів. В обліку потрібно правильно відображати стан і рух автомобільного парку та інших основних засобів, правильно нараховувати амортизацію і знос основних засобів, обліковувати простої і ефективність використання транспорту.

3. На транспорті є особливості в обліку матеріальних цінностей, основну масу яких становлять паливе і мастильні матеріали, запасні частини, малоцінні і швидкозношувані предмети. Специфічні особливості є в обліку автопокришок – контроль за строками їх служби, правильність нараховування зносу автошин, витрат на їх відновлення та ін.

4. Автотранспорт, як і інші галузі, має доходи й видатки. Основну масу доходів становить виручка за автоперевезення, яка надходить від замовників як у безготівковому порядку, так і готівкою від пасажирів. Завдання полягає в налагодженні чіткого обліку надходження грошей, особливо готівкою за продані проїзні разові й місячні квитки та талони, встановленні контролю за правильністю розцінок і тарифів.

Витрати підприємств складаються із зарплати водіїв та обслуговуючого персоналу з відрахуваннями, пального і мастильних матеріалів, зносу автогуми і амортизації автомобілів, поточного ремонту і технічного обслуговування, управлінських та інших витрат.

Об'єктами обліку і калькулювання собівартості виступають 10 тонно-кілометрів автоперевезень, і автомобіле-година роботи, 10 пасажиро-кілометрів, 10 платних кілометрів для таксомоторних перевезень.

Прибуток підприємств визначається як різниця між виручкою, одержаною від замовників та пасажирів, і фактичними витратами.

Б.2. Облік основних засобів і матеріальних цінностей

В автотранспортних підприємствах до основних засобів належать самі транспортні засоби: автомобілі, причепи, автобуси, легкові автомобілі, а також засоби, які забезпечують нормальну роботу транспорту: будівлі, споруди, силові й робочі машини, бензоколонки, інструменти, інвентар вартістю понад 100 крб. і строком служби більше одного року.

Транспортні засоби об'єднуються в автоколоннах, автогаражах, бригадах. Керівництво роботою цих підрозділів здійснюють начальники автоколон, завідувачі гаражами, автомеханіки. Відповідальність за роботу і збереження транспортних засобів несуть водії.

Методика обліку основних засобів у транспортних підприємствах така ж, як і в промисловості, будівництві, хоч є й деякі особливості. В АТП більш глибоко і детально ведеться облік роботи транспортних засобів, ніж інших основних засобів. Робота транспорту обліковується в таких показниках як пробіг автомобілів /у кілометрах/, обсяг перевезених вантажів /у тоннах/, обсяг вантажоперевезень /у тонно-кілометрах/. Ці показники впливають на розміри амортизації і зносу транспортних засобів, відповідно до них визначається частота проведення ремонтів і технічного обслуговування. Специфіка нарахування амортизації і зносу така: по транспортних автомобілях вантажопідйомністю до 2 тонн, легкових /крім таксі/ і автобусах малого класу /довжиною до 5 м/ амортизація на повне відновлення нараховується за нормами в процентах початкової вартості, відрахування в ремонтний фонд за нормами в процентах вартості машин на 1000 кілометрів пробігу. По інших видах автомобілів /крім спеціальних/, а також причепах і напівпричепах всіх марок, амортизація на повне відновлення і відрахування в ремонтний фонд нараховується в процентах на 1000 км пробігу.

Автотранспортні підприємства в своїй діяльності використовують широкую номенклатуру матеріальних цінностей, а саме:

1. Пальне й мастильні матеріали - всі види автомобільного пального і мастильних матеріалів.
2. Заласні частини - для ремонту автомобілів та обладнання, як нові, так і ті, що були у використанні.
3. Автопокришки - обліковуються в складі оборотних коштів на складі й у ремонті, крім шин, що встановлені на автомобілі.
4. Квитки і квитанції різних зборів /за багаж, послуги, штрафи за безквитковий проїзд/ - облік ведеться в двох оцінках: номінальній і реальній.

5. Малоцінні й швидкозношувальні предмети - предмети вартістю до 100 крб. і строком служби менше року.

6. Інші матеріальні цінності.

Облік пального і мастильних матеріалів проводиться згідно з інструкцією, затвердженою Держкомнафтопродуктом СРСР 3 лютого 1984 р. Для обліку автомобільного пального використовують рахунок 06 "Пальне", субрахунок I "Нафтопродукти". В аналітичному обліку виділяють три розділи:

Нафтопродукти на складі - використовується для обліку рідкого пального /бензину, дизельного пального, газу/, що зберігається на складі підприємства.

Нафтопродукти за талонами - ведеться облік талонів на різні види пального і мастильних матеріалів.

Пальне в баках транспортних засобів - відображається нальне, видане в підзвіт водіям транспортних засобів.

Субрахунок 06/І.І "Нафтопродукти на складі" використовується при наявності в автотранспортному підприємстві власної паливороздавальної колонки, цистерн для зберігання пального. Складський облік нафтопродуктів ведеться в одиницях маси /кілограмах/ і об'єму /літрах/ за матеріально-відповідальними особами на картонках складського обліку або в книгах, які заводяться на кожне найменування і марку нафтопродуктів. Облік нафтопродуктів за талонами ведеться на субрахунку 06/І.2 у тих одиницях, які вказані в талонах /літрах/.

Оприбуткування пального на склад і за талонами в підзвіт матеріально-відповідальній особі проводиться на основі акта приймання і відображається:

Д-т рахунків 06/І.І "Нафтопродукти на складі"

06/І.2 "Нафтопродукти за талонами"

К-т рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками".

Видача пального водіям проводиться за заправочними відомостями, які заводяться на кожного водія. Крім цього на кількість виданих нафтопродуктів технік з обліку автомобільного пального робить відмітку в маршрутному листі водія. В бухгалтерському обліку видача пального на автомобілі відображається:

Д-т рахунку 06/І.3 "Пальне в баках транспортних засобів",

К-т рахунків 06/І.І "Нафтопродукти на складі",

06/І.2 "Нафтопродукти за талонами".

Списання бензину, дизельного пального, газу з підзвіту водіїв проводиться згідно з відомостями про фактичне витривання пального.

Ці відомості складаються на основі шляхоних листів водіїв відповідно до пробігу автомобіля і норми витрат на 100 км. Списання використаного пального відображається:

Д-т рахунків 20 "Основне виробництво",

23 "Допоміжна виробництво",

К-т рахунку 06/1.3 "Пальне в баках транспортних засобів".

На перше число кожного місяця проводиться інвентаризація пального на складі і в баках автомобілів. При виявленні недостачі, а також перевитрат, проводиться нарахування на водіїв, що їх допустили, в розмірі 100% вартості. За економії пального водіям виплачують винагороду в розмірі 95% суми економії. На суму перевитрат робиться запис червоною сторною. За дебетом рахунків 20, 23 і кредитом рахунку 06/1.3 "Пальне в баках транспортних засобів". Перевитрати пального, а також виявлені недостачі спочатку відносять у дебет рахунку 84 "Недостачі й втрати від псування цінностей", при цьому кредитується рахунок 06/1.3 "Пальне в баках транспортних засобів". Пізніше списують за рахунок винних осіб:

Д-т рахунку 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальних витрат".

К-т рахунку 84 "Недостачі й втрати від псування цінностей".

Облік запасних частин, вузлів і агрегатів ведеться на рахунку 08/1 "Запасні частини".

Аналітичний облік ведеться трьома напрямками:

1. Запасні частини нові - оцінюються за прейскурантом цін.
2. Запасні частини відремонтовані - оприбутковують на склад після одержання з ремонту і оцінюють у межах 50% прейскурантної ціни.
3. Запасні частини, які потребують ремонту, здаються на склад при одержанні нових і оцінюються в розмірі 25% прейскурантної ціни.

Облік запасних частин на складі ведеться сортовим методом на карточках у розрізі найменувань, марок. Прибуткування запчастин на склад здійснюється за документами постачальників або за накладними від водіїв.

Нові й відремонтовані запчастини видаються зі складу за вимогов гаражів, ремонтних цехів у обмін на здані зношені або за актом про втрату, який завіряється начальником колони чи головним інженером.

Схема відображення операцій на рахунках

Рахунок 08 "Запасні частини"

Кредит рахунків	Дебет	Кредит	Дебет рахунків
	Сальдо - вартість запчастин, що знаходяться на складі		
60	- надходження запчастин від постачальників	Списання запчастин на проведення ремонту	- 03
03	- надходження з ремонту	Видача на технічний огляд і обслуговування	- 20
20, 23	- оприбуткування запчастин, що потребують ремонту		

Складнішим є облік автомобільних агрегатів. При організації агрегатного методу ремонту на підприємстві створюється фонд оборотних агрегатів за рахунок надходження нових і оприбуткування агрегатів із опрацьованих автомобілів. На кожен агрегат заводиться карточка обліку оборотного агрегата, де вказують: марку автомобіля, номер, звідня надійшов агрегат, пробіг, вид ремонту, куди виданий.

Такий облік відображають на рахунку 08/2 "Обмінний фонд". Надходження агрегатів відображається в обліку так: а/ нових від постачальників - д-т рахунку 08/2 "Обмінний фонд", к-т рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і замовниками"; б/ знятих зі списаних автомобілів - д-т рахунку 08І2 "Обмінний фонд", к-т рахунку 37І3 "Фонд розвитку виробництва, науки і техніки".

Видача агрегатів для установки на автомобілі записується за дебетом рахунку 03 "Ремонт основних засобів" і кредитом рахунку 08/2 "Обмінний фонд".

Значну частину матеріальних цінностей в автотранспортному підприємстві становить автогума /покришки, кмиери та ін./ . Витрати на відновлення зносу і ремонт автомобільних шин дорівнюють 8...10% собівартості автоперевезень, їх облік має деякі особливості порівняно з обліком інших матеріальних цінностей.

Разом з автомобілем на автотранспортне підприємство надходить комплект автомобільних шин, що залежить від кількості коліс плюс одне запасне колесо з шиною. Вартість цих покришок в обліку окремо не відображають тому, що вона входить в прейскурантну ціну автомобіля і разом з автомобілем обліковується в складі основних засобів.

Крім цього автотранспортні підприємства одержують нові покришки, шини з ремонту для заміни спрацьованих. На складі, куди надходять покришки, на кожну автомашину заводиться карточка, де вказується її розмір, завод-виготовлювач, дата виготовлення, серійний номер покришки. Шини, що знаходяться на складі, обліковують за різними цінами. Нові шини обліковують за прейскурантними цінами; ті, що були в експлуатації - за ціною, розрахованою на залишковий пробіг; відремонтовані шини - за ціною старої шини плюс вартість накладеного протектора; шини, непридатні до використання - за ціною утилю. Ці шини обліковують у складі запасних частин на рахунок 08 "Запасні частини".

Зі складу автомашин видають під звіт начальнику колони або водію, які лічаються за ними до кінця експлуатації. На кожну шину, що перебуває в роботі, техніком з обліку автогуми відкривається карточка обліку роботи автомашин, в яку крім постійних реквізитів вписується пробіг покришки за кожен місяць і з початку експлуатації.

На основі даних про пробіг щомісячно нараховується спеціальний резерв, за рахунок якого проводиться ремонт і відновлення шин. Резерв нараховується щомісячно разом з амортизацією згідно з фактичним пробігом і затвердженою нормою на кожну автопокришку, крім запасного колеса.

Наприклад: на ЗИЛ-130 норма витрат на відновлення зносу і ремонт однієї шини на 1000 км пробігу становить 1 крб. 21 коп. На автомобілі 6 коліс /без запасного/, пробіг автомобіля за місяць - 10000 км.

$$\text{Сума резерву дорівнюватиме: } \frac{1,21 \cdot 6 \cdot 10000}{1000} = 72 \text{ крб. } 60 \text{ коп.}$$

На загальну суму нарахованого резерву за місяць проводиться запис:

Д-т рахунків 20 "Основне виробництво",
23 "Допоміжні виробництва",

К-т рахунку 89 "Резерв наступних видатків і платежів".

За рахунок цього резерву проводиться всі роботи по ремонту, відновленню і списанню автомобільних шин, що в обліку відображається за дебетом рахунку 89 "Резерв наступних видатків і платежів" і кредитом рахунків 23 "Допоміжні виробництва" - на вартість ремонту і вулканізації шин, виконаних власними силами; 60 "Розрахунки з поставальниками і підрядниками" - на вартість ремонту шин, виконаного сторонньою організацією; 08 "Запасні частини" - списання шин, що не

підлягають ремонту. На вартість оприбуткованих матеріалів, утиля від ліквідації шлях дебетується рахунок 05 "Матеріали" і кредитується рахунок 89 "Резерв наступних витрат і платежів".

До матеріальних цінностей в автотранспортних підприємствах по пасажирських перевезеннях відносять квитки разові і проїзні, талони, квитанції різних зборів /за перевезення багажу, різні послуги, на стягнення штрафів за безквитковий проїзд та ін/. Вони обліковуються на рахунку 05 "Матеріали" за кількістю і вартістю їх придбання. Крім цього, враховуючи важливість цих бланків, на забалансовому рахунку 004 "Бланки суворої звітності", ведеться паралельний їх облік за кількістю і номінальною ціною, вказаною на бланку квитка, квитанції, а квитки, які не мають номінальної вартості – по 1 коп. за кожний бланк.

Надходження бланків, їх оприбуткування в обліку відображається на основі рахунків-фактур постачальних організацій і актів приймання.

Наприклад: одержано бланки проїзних талонів по 5 коп. у кількості 10000 шт., номінальною вартістю – 5000 крб., за що постачальницькій організації виплачено – 20 крб. Бухгалтерські записи при оприбуткуванні:

Дебет	Кредит	Сума
05	60	20 /фактичну вартість/
004	-	5000 /номінальна вартість/

Зберігають бланки суворої звітності в сейфах матеріально-відповідальних осіб. Облік ведеться на карточках, де вказують вид квитків, серію і номери від... і до.

Зі складу квитки, квитанції видаються старшому касиру на основі вимоги, в якій також вказуються вид, серія, початковий і кінцевий номер, кількість, а також заготовівельна і номінальна ціна та вартість. На основі звіту завідуючого складом заготовівельна вартість квитків списується на витрати підприємства:

Д-т рахунку 26 "Загальногосподарські витрати",

К-т рахунку "Матеріали".

А номінальна вартість знімається з особистого рахунку завідуючого складом і заноситься на рахунок старшого касира:

Д-т 004	Зав.складом
Касир	К-т 004

Знищення бланків, які вважаються недійсними з різних причин, оформляється актом і затверджується вищестоящою організацією.

Старші касири видають квитки, квитанції кондукторам, водіям касирам, ревізорам у підзвіт з встановленими нормами на 2-3 зміни, а в каси попередньої продажі, автовокзалів, станцій - у обсязі 7-денної потреби.

На кожного кондуктора, водія, касира заводиться особистий рахунок, в якому на титульній стороні фіксуються номери серій, кількість і номінальна сума одержаних квитків, квитанцій. На зворотній стороні записується сума виручки, що надходить від них в головну касу за проданих квитки, послуги за квитанціями.

5.3. Облік витрат і калькулювання собівартості перевезень

Витрати автотранспортного підприємства можна поділити на прямі й непрямі. До прямих належать витрати, які можна безпосередньо віднести до окремих видів перевезень: заробітка плата основних виробничих працівників з відрахуваннями на соціальне страхування; паливе й мастильні матеріали; видатки на ремонт і відновлення автомобілів; витрати на техогляд і відрахування в ремонтний фонд; амортизація рухомого складу автомобілів.

До непрямих належать видатки на управління підприємством і забезпечення його господарської діяльності. Непрямі витрати спочатку групують на рахунку 26 "Загальногосподарські витрати", а потім розподіляють за видами діяльності пропорційно до прийнятих умовних баз.

Облік витрат ведеться також за видами перевезень:

1. Перевезення вантажів.
2. Перевезення пасажирів.
3. Транспортно-експедиційні операції.
4. Інші види діяльності /утримання станцій технічного обслуговування, пасажирських вокзалів, кемпінгів, майстерень по ремонту автомобілів, утримання об'єктів соціально-побутового призначення, капітальне будівництво/.

Облік витрат автопідприємства ведуть на рахунку 20 "Основне виробництво". Облік в автогосподарствах, гаражах, промислових та інших підприємствах ведеться на рахунку 23 "Допоміжне виробництво". На дебет цих рахунків витрати групуються у розрізі встановленої номенклатури статей.

І. Основна і додаткова заробітна плата водіїв і кондукторів з нарахуваннями:

заробітна плата згідно з виробітком і за відпрацьовані години водіїв на основі пляхових листів; надбавки, доплати за класність, бригадирство, за роботу вночі і святкові дні; премії із фонду заробітної плати; доплати за виконання державних обов'язків та ін.: к-т рахунку 70-І "Нарахована заробітна плата"; відрахування на соціальне страхування - к-т рахунку 69-І "Розрахунки з соціального страхування"; утворення резерву на оплату відпусток працівників - к-т рахунку 89 "Резерв наступних видатків і платежів".

За цією статтею не відображають:

заробітну плату за ремонт автомобілів - вона списується на статтю "Експлуатаційний ремонт і техобслуговування" або на рахунок 83 "Ремонт основних засобів"; оплата за простої - списується на рахунок 26 "Загальногосподарські витрати"; премії за економію пального - на статтю "Пальне"; за переробіг автомашин - відображається за статтею "Знос і ремонт автомашин".

2. Пальне - списується фактична собівартість всіх видів автомобільного пального, витраченого на експлуатацію рухомого складу, за винятком вартості перевитраченого пального, яке відноситься на рахунок винних осіб.

За цією статтею обліковується також вартість пального, витраченого на внутрішньогаражні роботи /підігрів двигунів/; витрати на доставку пального або талонів з баз постачання - к-т рахунку 06-І "Нафтопродукти"; премії за економію пального - к-т рахунку 70-І "Нарахована заробітна плата".

Штрафи, сплачені за несвоєчасне вибрання пального, простій залізничних і автоцистерн понад норми відносять на рахунок 80 "Прибутки й збитки".

3. Мазильні та інші експлуатаційні матеріали - вартість всіх видів мастильних матеріалів, солідки, гальмової рідини, електроліту для заправки акумуляторів та ін.

На цю статтю відносять також витрати, зв'язані із зносом презентів, штурків, вартість чохлів, фіранок, гумових килимів, аптечок та ін. предметів - к-т рахунків 05 "Матеріали", 06 "Паливо"; І2 "Малощинні і швидкозношувані предмети".

4. Знос і ремонт автомобільних шин - списуються витрати, зв'язані з експлуатацією автомобільних шин; щомісячні відрахування в резерв на відновлення і ремонт автомобільних шин за встановленими нормами на 1000 км пробігу - к-т рахунку 89 "Резерв наступних видатків і

і платежів"; витрати, зв'язані з установкою шин на колеса /заробітна плата, відрахування на соціальне страхування/, суми премій, нараховані водіям за збільшення пробігу автомобільних вил з відрахуваннями на соціальне страхування -

К-т рахунків 70-І "Нарахована заробітна плата";

69-І "Відрахування на соціальне страхування".

5. Експлуатаційний ремонт і технічне обслуговування; вартість щоденного огляду, профілактичного догляду, I і II технічного огляду: відрахування в ремонтний фонд -

К-т рахунку 86-2 "Ремонтний фонд"; витрачені матеріальні цінності на техогляд і техобслуговування, інструмент для поповнення комплекту - к-т рахунків 05 "Матеріали", 06 "Пальне", 08 "Запасні частини", 12 "Малоцінні і швидкозношувані предмети"; нарахування заробітної плати з відрахуваннями для виконання цих робіт - к-т рахунків 70-І "Нарахована заробітна плата", 69-І "Відрахування на соціальне страхування".

6. Амортизаційні відрахування - амортизаційні відрахування на повне відновлення, які в основному нараховують за нормами на 1000 км пробігу.

На автомобілі, які використовують як тягачі, амортизація нараховується окремо на тягач і окремо на причеп, напівпричеп:

к-т рахунку 86-І "Амортизаційний фонд на повне відновлення".

7. Загальногосподарські видатки - витрати на утримання апарату управління й організацію роботи автотранспортного підприємства. Вони обліковуються в цілому по підприємству на рахунку 26 "Загальногосподарські витрати" і розподіляються щомісячно за видами перевезень і робіт.

Номенклатура статей витрат з інших видів діяльності /крім перевезень/ має ряд особливостей:

1. Вантажно-розвантажувальні роботи: основна і додаткова заробітна плата із відрахуваннями на соціальне страхування; амортизація; видатки на утримання механізмів; загальногосподарські витрати.

2. Експедиційні операції: основна і додаткова заробітна плата із відрахуваннями на соціальне страхування; загальногосподарські витрати.

3. Утримання вантажних автостанцій: основна і додаткова заробітна плата із відрахуваннями на соціальне страхування; амортизація; інші витрати; загальногосподарські витрати.

4. Допоміжні цехи автотранспортних підприємств /обліковуються на рахунку 23 "Допоміжні виробництва"/: майстерні, шиноремонтні цехи, акумуляторні та ін.; сировина й матеріали, запасні частини і агрегати; інші прямі витрати; загальногосподарські витрати.

Загальногосподарські витрати займають у собівартості автотранспортних підприємств значну частину /15...20%/. Вони плануються, лімітуються згідно з встановленим кошторисом і підлягають постійному контролю.

Загальногосподарські витрати за своїм характером розділяються на такі групи:

1. Видатки на управління підприємством: заробітна плата апарату управління підприємством, виробничо-лінійного персоналу /зав. гаражами, механікам, нормувальникам, експедиторам та ін./; видатки на відрядження і переміщення, зв'язок; відрахування на соціальне страхування; канцелярські й телеграфні видатки; утримання легкового транспорту /крім заробітної плати/, пожежної і сторожової охорони, будівель, споруд і інвентаря; амортизація основних засобів; обчислювальні роботи; інші /відрахування профкому та ін./.

2. Загально-виробничі витрати: заробітна плата із відрахуваннями робітників по ремонту інструментів і обладнання майстерень, товарних і квиткових касирів, контролерів; утримання виробничих приміщень і територій; відрахування в ремонтний фонд основних засобів /крім рухомого складу/; амортизація /крім рухомого складу/; знос малоцінних і швидкозноуваних предметів; витрати на підготовку кадрів, витрати на утримання автобусних ліній /установка табло, таблиць, розкладів руху та ін./.

3. Збори й відрахування: податки, збори й інші нарахування за технічний огляд, вартість номерних знаків, земельна рента; відрахування на утримання відносящих організацій.

4. Невиробничі витрати: втрати від простоїв; втрати від псування й недостачі цінностей; виплати за виробничі травми та інші.

Сума витрат, нагромаджених за дебетом рахунку 26 "Загальногосподарські витрати", в кінці місяця розподіляється і списується двома етапами.

1. Розподіл між перевезеннями в цілому та іншими видами робіт і послуг /вантажно-розвантажувальними роботами, експедиторством і капітальним будівництвом, ремонтними майстернями/;

2. Розподіл між окремими видами перевезень. У практиці використовують два методи розподілу загальногосподарських витрат, що відносяться до перевезень:

пропорційно до основної заробітної плати виробничих робітників /водіїв і кондукторів/;

на і крб. прямих виробничих витрат.

У кінці місяця всі витрати, що відносяться до автоперевезень, транспортно-експлуатаційних та інших робіт списуються з кредиту рахунку 20 "Основне виробництво" в дебет рахунку 49 "Доходи від реалізації послуг". Таким чином рахунок 20 залишку не має. Це означає, що на транспорті немає незавершеного виробництва, всі витрати списуються на собівартість автопослуг.

На автотранспортних підприємствах калькулюється собівартість автомобільних перевезень, тобто витрат, що відносяться на одиницю транспортної роботи. Об'єктами калькуляції можуть бути:

10 тонно-кілометрів на перевезеннях вантажними автомобілями, які працюють за відрядними тарифами /в тому числі окремо на міських і міжміських перевезеннях/;

10 платних автотонно-годин на вантажних перевезеннях;

10 автомобіле-годин на перевезеннях вантажним автотранспортом, який працює за годинним тарифом;

10 пасажиро-кілометрів на автобусних перевезеннях;

10 автомобіле-годин на автобусах, що працюють за годинним тарифом;

10 платних кілометрів на перевезеннях вантажними і легковими автомобілями-таксі;

10 автомобіле-годин на легкових автомобілях по обслуговуванню організації і установ.

Загальну суму витрат, яка відноситься до кожного виду перевезень за рахунком 20 "Основне виробництво" ділять на обсяг виконаної роботи в натуральних одиницях /тонно-кілометрах, годинах, автомобіле-годинах, платних кілометрах та ін./ и помножують на 10.

5.4. Формування, використання і облік доходів у автотранспортному підприємстві

Доходи автотранспортного підприємства - це грошове вираження обсягу виконаних перевезень, робіт та послуг, наданих підприємствам, організаціям і населенню. Розміри доходів визначаються обсягом перевезень, робіт і послуг помножених на діючі тарифи.

Тарифи на перевезення вантажів автотранспортом затверджені Держкомітетом по цінах і є обов'язковими і єдиними для всіх підприємств, незалежно від відомчого підпорядкування.

Єдині тарифи включають: відрядні тарифи на перевезення вантажів; особливі тарифи на перевезення масових навалочних вантажів; по-часові тарифи; тарифи з покілометрового розрахунку; тарифи на перевезення вантажів автотранспортом на умовах платних авто-точно-годин; а також різні надбавки, знижки, штрафи, тарифи за інші послуги.

1. Відрядні тарифи встановлені за перевезення 1 т вантажу залежно від відстані перевезення і класу вантажу. Мінімальна тарифна плата при однаковій відстані встановлена для вантажів першого класу. Для вантажів другого класу тарифна плата вища в 1, 2 рази, для вантажів третього класу – в 1,66 рази, для четвертого класу – в 2,2 рази.

Тарифна плата включає в себе плату за перевезення вантажів, за простій автомобілів в пунктах завантаження і розвантаження в межах встановлених норм часу /без врахування вартості вантажно-розвантажувальних робіт/.

З метою опрощення розрахунків за постійні перевезення однакових вантажів на рівну відстань, підприємствам дозволено розробляти і використовувати середні ставки перевізної плати з врахуванням середньої відстані /перевезення землі, будматеріалів, молока, м'ясо-продуктів, хліба/.

2. Особливі тарифи – встановлені за перевезення масових навалочних вантажів: каменю, щебеню, гравію, землі, глини та ін. Ці тарифи встановлюються залежно від відстані перевезення /від 0,5 до 10 км/, вантажопідйомності автомобілів за фактичну вагу вантажу.

Особливі тарифи нижчі за відрядні тарифи, ступінь зниження тим більший, чим менша відстань перевезень.

3. Почасові тарифи – встановлюються залежно від вантажопідйомності автомобіля за кожную годину роботи і за кожний кілометр пробігу.

Час роботи автомобіля лічиться з моменту виїзду і до моменту його повернення на стоянку автотранспортного підприємства /без обіду/.

Почасові тарифи використовуються при перевезеннях: нетоварних вантажів, коли неможливо визначити їх масу; на внутрішньозаводських перевезеннях; при використанні автомобілів для обслуговування ліній зв'язку, електропередач, нафто-газопроводів, перевезенні пошти, наданні технічної допомоги; при доставці продукції централізованим способом у торговельні організації; при перевезенні робітників до місця їх роботи і назад; при перевезенні ягід, фруктів та овочів з колгоспів і радгоспів.

4. Плата з покілометрового розрахунку береться за пробіг автомобіля в двох напрямках порожняком з вини замовника, подачі автомобіля на великі відстані, спеціальні послуги /технічна допомога, супроводження великогабаритних вантажів, при перегоні нових автомобілів із автозаводів, з пунктів капітального ремонту/.

5. Тарифи за перевезення вантажів автомобільним транспортом на умовах платних авто-тонно-годин. Вони були введені з I січня 1987 р. Користуються ними при перевезенні вантажів до 300 км, враховують масу вантажу і час перебування автомобіля в дорозі.

Автотранспортне підприємство може давати певні знижки замовникам, за допущені порушення умов перевезень з них можуть утримуватися різні штрафи, надбавки.

Так, при умові забезпечення замовником повного завантаження автомобіля в обох напрямках за перевезення вантажу в зворотному напрямку йому надається знижка на 10...20% встановленого тарифу.

Автотранспортне підприємство платить штраф за несвоєчасну подачу автомобіля – 8 коп. за кожну хвилину запізнення, але не більше 5 крб. за кожний випадок несвоєчасного прибуття на місце завантаження.

Замовник платить штраф за неправильне оформлення транспортних документів, відмову від їх оформлення – 7 крб. за один документ.

За затримку автомобіля понад норми під завантаженням чи розвантаженням замовник платить додатково за кожну хвилину: автомобіля вантажопідйомністю до 4 т – 8 коп, від 4 до 7 т – 9 коп.; 7-10 т – 10 коп., більше 10 – 15 коп. При простоях спеціального транспорту ця сума збільшується вдвічі.

При перевезеннях вантажів під тентами плата збільшується на 15...30%.

При перевезеннях вантажів автоцистернами на відстань більше 50 км плата збільшується за всю відстань на 50%, а при перевезенні бітуму в гарячому стані – на 60%.

При перевезеннях вантажів автомобілями-самоскидами на відстань більше 15 км плата збільшується на 15%.

При перевезеннях вантажів на автомобілях, які обладнані підйомними пристроями, плата збільшується на 15%, на автомобілях із підйомними бортами, зйомними кузовами – на 35%.

За перевезення зріджених газів у балонах – надбавка 15%, вибухонебезпечних продуктів – на 30, великогабаритних будівельних конструкцій – 25...30, цегла, блоків на піддонах, у пакетах та інших пристосуваннях – 15%.

Додаткова плата за простій під зважуванням, лабораторним аналізом знімається за кожну хвилину в розмірі від 3 до 6 коп. /залежно від вантажопідйомності автомобіля/. В таких же розмірах замовникам надається знижка за економію часу проти норми на здійснення цих операцій.

За експедирування вантажів утримується додаткова плата лише в окремих випадках – при супроводженні спецвантажів, забезпеченні їх охороною – надбавка 20%. В інших випадках експедирування здійснюється водіями без замовника. Якщо експедирування вантажу здійснює замовник, йому надається знижка в розмірі 5% тарифу.

Розрахунки за вантажні перевезення проводяться в безготівковому порядку за акцентною формою, а також з допомогою платіжних доручень або чеками. При постійних перевезеннях використовують таку форму розрахунків, як пливові платежі.

Щодо пасажирських перевезень, затверджені Держкомітетом УРСР Єдині тарифи на перевезення пасажирським транспортом, в яких передбачені відповідні ціни:

За проїзд:

в автобусі в містах та інших населених пунктах – 5 коп. за одну поїздку;

в автобусі приміського сполучення загального типу – 1,5 коп. за кожний кілометр;

в автобусах м'якого типу – 2 коп. за кожний кілометр.

Тарифи на міжміські перевезення встановлюються залежно від типу автобуса і виду маршруту на відстані.

Тарифи на перевезення за окремими замовниками підприємств залежать від марки і місткості автотранспорту, тривалості поїздки:

за користування вантажним таксі вантажопідйомністю до 2,5 т встановлена плата за 1 км пробігу – 30 коп., за 1 год простою в клієнта – 3 крб.;

за користування легковим транспортом плата за 1 км – 20 коп., за посадку – 20 коп., 1 год простою в клієнта – 2 крб.

Розрахунки щодо пасажирських перевезень проводяться з організаціями за безготівковими розрахунками, з особами – готівкою. Виручка від перевезення пасажирів надходить в головну касу автотранспортного підприємства від касирів попередньої і поточної продажі квитків, кондукторів, водіїв, з автоматичних кас, опломбованих зйомних касет.

Одержана виручка фіксується в квитково-обліковому листі касира, кондуктора, водія. Касети з автоматичних кас знімаються і від-

кривається комісією, в яку входять представники адміністрації автотранспортного підприємства, бригадир операторів, черговий оператор по підрахунку виручки. Сортування, підрахунок виручки здійснюється вручну або на машині. Спочатку монети групується за їх вартістю, потім кожна група зважується і за спеціальними таблицями переводиться в вартісні вимірники. Наприклад, на 100 крб. потрібно 9940 г монет вартістю 1 коп., 9800 г монет вартістю 2 коп. і т.д. Можуть перевозитися монети також за загальною їх вагою. Наприклад, 1000 г бронзових монет дорівнює 10 крб. 20 коп., а 1000 г нікелевих монет - 61 крб.

Після цього монети пакуються по 100 крб. і здаються через інкасаторів у банк. Така упаковка, як правило, проводиться автоматично за кількістю монет. Наприклад, на 100 крб. потрібно монет вартістю 5 коп. - 2000 шт., вартістю 10 коп. - 1000 шт., 20 коп. - 500 шт.

Для обліку виручки і доходів в автотранспортному підприємстві використовують два рахунки:

49 "Доходи від реалізації послуг" - на ньому відображаються операції по вантажних і пасажирських перевезеннях і всі надбавки, зв'язані з перевезеннями;

46 "Реалізація" - на ньому обліковується виручка від реалізації робіт і послуг нетранспортного характеру: виручка ремонтних заводів, станцій техобслуговування, від реалізації матеріалів, металолому, доходи від ремонту та ін.

Не відносять на рахунки 49 і 46 штрафи за простій автомобілів понад норми під завантаженням чи розвантаженням, пробіг по нездійснених перевезеннях, неправильне оформлення документів, безквитковий проїзд, неоплачений багаж. Ці доходи фіксуються рахунком 80 "Прибутки і збитки".

За кредитом рахунків 46, 49 відображаються доходи /виручка від реалізації чи суми до одержання/ за дебетом - списується фактична собівартість виконаних робіт і послуг.

В автотранспортному підприємстві широко впроваджена попередня оплата перевезень. Облік попередньої оплати ведеться на рахунку 61/2 "Розрахунки з покупцями і замовниками по отриманих авансах і частковій оплаті замовлень", а розрахунки за виконані роботи і надані послуги відображаються на рахунку 62 "Розрахунки з покупцями і замовниками".

Кореспонденція рахунків		Зміст операцій
Дебет	Кредит	
51	61/2	Надходження попередньої оплати /авансу/ за наступними перевезеннями
62	49	Пред"явлення рахунку замовнику за виконані роботи і послуги
61/2	62	Зарахування в рахунок оплати попередньо одержаного авансу
51	62	Додаткова оплата, якщо аванс не покриває вартості перевезень
50	49	Надходження в касу виручки від пасажирів, замовників за користування вантажними і легковими таксі на автобусних перевезеннях
49	20	Списання фактичної собівартості перевезень експедиторств, вантажно-розвантажувальних робіт
49	76	Відрахування на будівництво і реконструкцію автомобільних доріг в розмірі 2% суми валового доходу
49	68	Нарахування на користь органів Державного страхування СРСР страхового збору з пасажирських перевезень
49	80	Щомісячне перерахування доходів на кінцевий фінансовий результат

Щодо робіт і послуг нетранспортного характеру: облік доходів ведеться на рахунку 46 "Реалізація".

Рахунок 46 "Реалізація"

Кредит рахунків	Дебет	Кредит	Дебет рахунків
05, 06, 08, 12	Списання фактичної собівартості реалізованих матеріальних цінностей	Надходження грошей у касу на розрахунковий рахунок за відпущені цінності, надані послуги	50, 51
23	Списання фактичної собівартості наданих послуг нетранспортного характеру	Віддускання матеріалів, надання послуг, строк оплати яких ще не настав	62
80	Списання в кінці місяця різниці між виручкою від реалізації і фактичною собівартістю матеріальних цінностей і послуг нетранспортного характеру /прибутки/	Списання в кінці місяця різниці між фактичною собівартістю і виручкою /збитки/	80

Для обліку кінцевих фінансових результатів використовується рахунок 80 "Прибутки і збитки". За кредитом цього рахунку показується збільшення прибутків або зменшення збитків, а за дебетом - збільшення збитків або зменшення прибутків. Аналітичний облік прибутків і збитків ведеться за такими статтями.

Статті з обліку прибутків:

1. Прибуток від перевезень і робіт автотранспорту.
2. Прибуток від порожніх пробігів, вантажно-розвантажувальних робіт, експедиторства.
3. Прибуток минулих років.
4. Штрафи, пені, стягнення, отримані /за простій автомобілів, за безквитковий проїзд на автотранспорті/.
5. Прибутки від експлуатації житлово-комунального господарства.
6. Інші прибутки /від реалізації матеріалів, металолому, пального, тари і мастильних матеріалів і від здачі в оренду основних засобів та інші/.

Статті з обліку збитків:

1. Збитки від перевезень, робіт автотранспорту.
2. Збитки від вантажно-розвантажувальних робіт, порожніх пробігів, експедиторства.
3. Збитки від стихійного лиха.
4. Збитки від списання боргів і дебіторської заборгованості.
5. Збитки минулих років, виявлені в поточному році.
6. Штрафи, пені заплачені.
7. Інші збитки /від реалізації матеріалів, суми, виплачені на травму; втрати від аварій, збитки від незбереження вантажів, збитки від невикористаних талонів по закінченні строку їх дієвості, збитки по тарі/.

Схема відображення операцій на рахунку 80 "Прибутки і збитки".

З кредиту рахунків	Дебет		Кредит		У дебеті рахунків
	Збитки		Прибутки		
49	- від транспортних робіт		від транспортних робіт		- 49
46	- від реалізації матеріальних цінностей, нетранспортних робіт		від реалізації матеріальних цінностей, нетранспортних робіт		- 46
29	- збитки житлово-комунального господарства		прибутки житлово-комунального господарства		- 29
50, 51	- виплачені штрафи, пеня		отримані штрафи, пеня		- 50, 51
85	- збитки від стихійного лиха				
05	- від списання недійсних талонів				

Для обміну використання прибутків протягом року застосовують рахунок 81 "Використання прибутку", який має два субрахунки: 81/1 - "Платежі в бюджет із прибутку"; 81/2 - "Використання прибутку на інші цілі".

Розподіл і використання прибутку проводиться згідно з планом. Протягом року використання прибутку відбувається за дебетом цього рахунку:

1. Внески в бюджет плати за основні й оборотні виробничі фонди, фіксовані платежі - з кредиту рахунків 58 "Розрахунковий рахунок, 68 "Розрахунки з бюджетом".

2. Погашення позик банку і оплата процентів за банківський кредит з кредиту рахунків 61 "Розрахунковий рахунок", 90 "Короткострокові позики банку", 92 "Довгострокові позики банку".

3. Відрахування на утворення фондів економічного стимулювання з кредиту рахунку 87 "Фонди економічного стимулювання".

4. Погашення збитків житлово-комунального господарства з кредиту рахунку 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства".

Після завершення річного звіту за результатами реформації балансу проводиться списання і кінцевий розподіл прибутків, що в обліку відображається такими записами:

№ п/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення суми прибутку, який повинен вноситися в бюджет	80	68
2	На суму фактично внесених прибутків протягом року	68	81/1
3	На суму недовнесених відрахувань, які перераховуються після реформації балансу	68	51
4	На суму прибутку, направлено на утворення фондів економічного стимулювання	80	81/2
5	Направлення частини прибутку на поповнення оборотних засобів	80	65
6	Списання збитків з балансу	85	80

5.5. Особливості обліку на залізничному транспорті

Провідне місце в єдиній транспортній системі країни займає залізничний транспорт. На його частку припадає значна частина вантажних і пасажирських перевезень. Нині гострою є проблема підвищення ефективності роботи залізничного транспорту. Немалу роль у дальшій раціоналізації роботи залізниці повинен відіграти бухгалтерський облік.

Бухгалтерський облік на залізничному транспорті має значні особливості, викликані специфікою його роботи. Розглянемо основні із них.

Велика територіальна віддаленість підприємств залізниці від центру управління, розкиданість їх по всій території країни призвела до того, що на залізничному транспорті використовуються дві форми обліку: централізована і децентралізована.

При централізованій формі основною обліковою ланкою є централізована бухгалтерія /ЦБ/. Вона організовується при відділеннях залізниці. В структурних підрозділах відділення основною обліковою ланкою є обліково-контрольна група /ОКГ/, в функції якої входить збір первинних документів і передача їх в ЦБ, контроль за правильністю і законністю здійснення господарських операцій, аналіз роботи підрозділу.

При децентралізованій формі всі облікові процеси здійснюються бухгалтеріями, створеними на кожному лінійному підприємстві чи підрозділі, які мають самостійний баланс, поточний рахунок у банку. Бухгалтерія відділення залізниці здійснює методологічне керівництво нижчих облікових підрозділів, складає зведений баланс на основі звітів підвідомчих підприємств. Нині на залізниці близько 40% підприємств використовують децентралізовану форму обліку. Це найбільш віддалені від центру підрозділи, в яких виникають певні труднощі в оперативній доставці первинної документації в вищестоящий орган і зворотному зв'язку. Решта підприємств використовує централізовану форму обліку.

Залізниця має в своєму розпорядженні великий обсяг основних засобів, частка яких у складі всіх основних засобів країни становить 10%. Крім основних засобів призначення /будинки, споруди, устаткування й інвентар/ залізниця має специфічні види основних засобів: рухомий склад, до якого входять локомотиви, вагони, дизельні поїзди; колісні пари, призначені для заміни зношених; на рухомому складі;

земляне полотно колії; верхня будова колії /рейки, шпали, стрілочні переводи та ін.; лінії електропередач; контейнери.

Одиницею обліку основних засобів вважається інвентарний об'єкт. В обліку складених споруд інвентарними об'єктами вважаються окремі їх елементи: I км земляного полотна; I км верхньої будови колії; I км електропередачі.

На відміну від автотранспорту залізниця має в наявності значний обсяг основних засобів, який знаходиться в запасі і на консервації: локомотиви, паровози й вагони, залишені в запасі Міністерства шляхів сполучення; локомотиви й пасажирські вагони, залишені в резерві залізниці; колісні пари і комплекти запасних частин пересувного складу; покілометровий резерв рейок; старі, але ще придатні елементи колії, коліс, мостів.

Особливістю обліку на залізниці є те, що вагони, призначені для перевезення вантажів, контейнери, незалежно від їх фактичного місцезнаходження, лічаться на балансі того підприємства, де вони приписані після їх прийняття в експлуатацію. Контейнери обліковують за однорідними групами в групових інвентарних картках.

Колісні пари повинні служити відповідні строки: локомотивні - 15 років, вагонні - 30. Вони в складі основних засобів обліковуються окремо від рухомого складу, їх заміна на локомотивах, вагонах не повинна змінювати початкову вартість рухомого складу.

Покілометровий запас рейок використовується в крайньому разі: при ліквідації аварій, якщо ремонтні поїзди не мають у наявності достатньої кількості рейок.

Амортизація вагонів і контейнерів щомісячно нараховується в бухгалтерії залізниці і повідомляється при цьому управління бухгалтерського обліку і фінансів Міністерства шляхів сполучення /МШС/.

Управління розподіляє амортизацію між залізницями пропорційно до робочого парку вагонів, які знаходяться в них. Частина амортизації на повне відновлення залишається в розпорядженні залізниці за установленним нормативом у фонд розвитку виробництва, науки і техніки. Ця операція в обліку залізниці відображається за дебетом рахунку 86-1 "Амортизаційний фонд на повне відновлення" і кредитом рахунку 87-3 "Фонд розвитку виробництва, науки і техніки". Решту амортизації залізниця перераховує вишестоящій організації - МШС у порядку централізованих внесень.

У підвідомчій організації на суму переданих відрахувань дебетується рахунок 78 "Внутрішньовідомчі розрахунки за поточними операціями". В МШС на цю суму дебетує рахунок 78 і кредитує рахунок 86-1.

Відрахування в ремонтний фонд у частині, призначеній на капітальний ремонт рухомого складу /крім вагонів, контейнерів/, верхньої будови колії, земляного полотна передається в повній сумі вищестоящій організації для перерозподілу в централізованому порядку відповідно до плану проведення капітального ремонту.

Відрахування в ремонтний фонд по інших основних засобах здійснюються у розпорядженні залізниці і використовуються на місці. Управління бухгалтерського обліку і фінансів МНС дозволяється до 10% цих відрахувань виділяти в підвідомчих організаціях на створення централізованого резерву для надання допомоги тим підприємствам, де виникла велика потреба в проведенні ремонту.

Матеріальні цінності зберігаються і обліковуються на складах відділень залізниці. Особливим видом матеріалів є елементи верхньої будови колії: рейки, шпали, накладки, хрестовини і т.д. Надходять вони суворо централізованим порядком. Розподіл їх між підприємствами здійснює спеціальна служба залізниці. Облік цих матеріалів відділення залізниць здійснюють на рахунку 05-2 "Матеріали верхньої будови колії". При надходженні матеріалів цей рахунок дебетується в кореспонденції з кредитом рахунку 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки" /зі службою залізниці/. Відпущені матеріали на поточне утримання колії списується в дебет рахунку 20 "Основне виробництво", субрахунок "Перевезення", на ремонт колії - дебет рахунку 03 "Ремонт основних засобів".

Постачання і облік палива і мастильних матеріалів сконцентровано в паливно-розрахунковій конторі, яка знаходиться на самостійному балансі. Надходження і відпускання палива відображається на рахунку 06 "Паливо", а розрахунки з цих операцій - на рахунку 79 "Внутрішньогосподарські розрахунки".

Значне місце в складі витратів на залізничному транспорті посідає заробітна плата - близько 40% загальної суми експлуатаційних витрат. На залізниці працює майже 2,3% всього працездатного населення країни. Близько 60% працівників залізниці оплачується за почасовою формою оплати праці. Облік відпрацьованого часу ведеться в таблиці, при цьому окремо обліковуються робота в нічний час /з 22⁰⁰ вечора до 6⁰⁰ ранку/, а також робота у вихідні та святкові дні. Основними документами обліку виробітку є: а/ для локомотивних бригад - маршрут машиніста на одну поїздки; б/ для начальників поїздів, провідників - маршрут провідника вагонів і прийомщик вантажів та багажу, маршрут начальників поїздів; в/ для маневрових бригад - змін-

ний рапорт; г/ для працівників вантажних станцій та інших - наряди на відрядні чи часові роботи.

Працівники залізниці одержують значні доплати і надбавки: за класність машиніста, надурочні роботи, роботи в нічний час, святкові дні, за бригадирство; премії за проведення поїздів згідно з розкладом; премії за проведення поїздів збільшеної довжини і важковагових поїздів.

Експлуатаційні витрати залізниці обліковуються в розрізі окремих господарств і видів витрат: I. Господарство пасажирське, контейнерних перевезень, комерційної роботи і руху; 2. Локомотивне господарство; 3. Вагонне господарство; 4. Господарство колії; 5. Господарство громадських споруд; 6. Господарство сигналізації і зв'язку; 7. Господарство електрифікації і енергетики; 8. Розрахункові товарні контори; 9. Витрати на обслуговування перевезень іноземними залізницями на території СРСР; 10. Основні витрати, загальні для всіх галузей господарства залізниці; II. Загальногосподарські витрати.

Кожний розділ, вид господарства чи вид витрат має по кілька статей, в розрізі яких ведеться облік.

Об'єктами обліку є 1000 відправлених пасажирів, і тонна перевезеного вантажу, 1000 фізичних вагонів по маневровій роботі.

Облік експлуатаційних витрат ведеться на рахунку 20 "Основне виробництво", субрахунок I "Перевезення". Особливістю є те, що витрати на цьому рахунку відображаються наростаючим підсумком з початку року. Тільки в кінці року витрати списуються з кредиту рахунку 20-I "Перевезення" в дебет рахунку 49 "Доходи від реалізації послуг", субрахунок I "Доходи від перевезень залізницею".

Викладано це тим, що виручка за перевезення пасажирів, вантажів спочатку централізовано передається в МЖС, що в обліку відображається так:

Д-т рахунків 51 "Розрахунковий рахунок",
55 "Інші рахунки в банках",
62 "Розрахунки з покупцями і замовниками" -

К-т рахунку 78 "Внутрішньовідомчі розрахунки за поточними операціями" субрахунок 5 "По доходах від перевезення залізницею".

Вищестояща організація розподіляє доходи між залізницями. Від перевезення вантажів доходи і надходження розподіляються між залізницями пропорційно до виконаних кожною тонно-кілометрів, доходи від перевезення пошти - пропорційно до пробігу поштових вагонів у вагону-кілометрах у межах кожної залізниці. Розподіл доходів від перевезення пасажирів проходить двома етапами:

залізницями, де формуються поїзди прямого сполучення із доходних надходжень передають від 1800 до 10000 крб. /залежно від дальності пробігу поїзда до пункту призначення і в зворотному напрямку/;

рашту доходних надходжень розподіляють між залізницями за середніми доходними ставками за 10 пасажиро-кілометрів і обсягом пасажирських перевезень, виконаних в межах кожної залізниці.

Розподілену в МНС виручку кожна залізниця одержує тільки в кінці наступного за звітним місяці і відображає в обліку:

Д-т рахунку 78-5 "Внутрішньовідомчі розрахунки по доходах від перевезень залізницею".

К-т рахунку 49-1 "Доходи від перевезень залізницею".

У кінці року після списання за рахунок доходів витрат за виконані перевезення визначається і списується на відповідний рахунок кінцевий фінансовий результат залізниці:

Д-т рахунку 49-1 "Доходи від перевезень залізницею".

К-т рахунку 80 "Прибутки і збитки".

Г л а в а 6. ОБЛІК В ТОРГІВЛІ ТА МАТЕРІАЛЬНО-ТЕХНІЧНОМУ ПОСТАЧАННІ

6.1. Особливості торгової діяльності, структура цін на товари і вивдання обліку

Торгівля - процес реалізації товарів через купівлю-продаж. Вона поділяється на внутрішню й зовнішню.

Зовнішня торгівля - це торгівля з іншими країнами; включає ввіз /імпорт/ і вивіз /експорт/ товарів.

Внутрішня торгівля є однією з важливих галузей народного господарства, забезпечує надходження товарів із сфери виробництва до сфери споживання. В нашій країні вона має три форми:

Державна торгівля - найвища форма соціалістичного усунювання товарообороту, яка здійснюється державними торговими організаціями і обслуговує переважно міське населення. Через неї здійснюється реалізація понад 70% товарів народного споживання. Вищим органом є Міністерство торгівлі СРСР.

Кооперативна торгівля - здійснюється торговими організаціями споживчої кооперації і обслуговує в основному сільське населення. Вищий орган - Центросоюз.

Колгоспна торгівля - здійснюється колгоспами і колгоспниками, які продають сільськогосподарські продукти населенню за цінами місцевих ринків.

Торгують також промислові й інші підприємства через відділи, управління робітничого постачання. В умовах великого дефіциту на цілий ряд товарів народного споживання ця форма торгівлі набуває все більшого поширення.

Проходження товару від виробника до споживача здійснюється двома етапами:



Оптову торгівлю в країні здійснюють оптові підприємства, об'єднання /бази, склади/, які підпорядковані республіканським конторам, таким як "Госпторг", "Одг", "Взуттяторг" та іншими, а також оптові підприємства обласного масштабу, підпорядковані обласним управлінням торгівлі.

Роздрібну торгівлю ведуть магазини, універсаги, універсами, що реалізують товари безпосередньо населенню. Ці підприємства об'єднані в торги, торгові об'єднання, фірми, які мають свій статут, рахунок у банку, знаходяться на самостійному балансі.

До сфери торгівлі належить також громадське харчування, в функції якого входить приготування й реалізація їстівних блюд, продуктів і напівфабрикатів.

Торгівля - одна із перших галузей, яка перейшла на новий порядок роботи, на самоокупність і самофінансування.

Основними показниками діяльності торгових підприємств і організацій в нових умовах є обсяг товарообороту /без реалізації алкогольних напоїв/; оптовий і роздрібний оборот, який визначається обсягом реалізованих покупцям товарів. Недивлячись на валовий характер цього показника, він має ряд переваг перед іншими.

а/ універсальний для всіх ланок управління /міністерства, обласного управління, торгу, магазину, бригади, одного робітника/;

б/ характеризує деякою мірою рівень добробуту населення;

в/ через нього розраховується цілий ряд інших показників: продуктивність праці, фондвіддача, рентабельність та інші.

До недавнього часу основним показником діяльності торгових підприємств був також показник прибутку. Тепер цей показник є розрахунковим.

До торгових підприємств доводяться також ліміти капітальних вкладень і введення в дію виробничих потужностей.

Для торгових організацій, які перейшли на повний госпрозрахунок і самофінансування, доводяться п'ять нормативів відрахувань: у бюджет; вищестоящим організаціям; у фонд оплати праці; у фонд виробничого і соціального розвитку; норматив співвідношення між темпами зростання товарообороту і фондом оплати праці.

Для низових підприємств торгівлі /магазинів, універмагів, універсамів, столових та ін./ основними показниками діяльності є: дотримання встановленого асортиментного мінімуму товарів у магазині; рівень культури обслуговування.

Перехід на нові умови господарювання спрямований на усунення серйозних недоліків у роботі торгівлі.

У одинадцятій п'ятирічці вперше за всі роки Радиської влади не виконаний план товарообороту. Не досягнуто цього показника в дванадцятій п'ятирічці. Через низьку якість запаси товарів зростають у 2,5 рази швидше, ніж товарооборот. Товари на суму 7 млрд. крб. потребують зниження цін на 80%. Потрібні великі кошти на списання і зниження цін неходових і залежалих товарів.

Задоволення потреб населення вимагає насамперед збільшення виробництва товарів народного споживання, підвищення їх якості. Разом з тим прискорення просування товарів від виробництва до споживача, одночасне надходження їх у необхідній кількості та асортименті до областей, районів, магазинів залежать від того, як організована торгівля.

Неабияке значення в покращанні роботи торгівлі має правильна і раціональна організація обліку. На відміну від виробничих підприємств облік у торгівлі має ряд особливостей.

Перша з них полягає в специфічній для торгівлі системі обліку руху товарів. Бухгалтерський облік роздрібного товарообороту ведеться тільки у вартісному вираженні за цінами продажу. В зв'язку з цим застосовується характерна для торгівлі система контролю за виконанням плану товарообороту і за збереженням товарів. Груповий облік товарів ведеться на основі бухгалтерських документів і оперативних даних розрахунковим шляхом.

У торгівлі є великі запаси товаро-матеріальних цінностей, тому дуже важливо організувати правильний контроль за їх збереженням. Це одне з головних завдань обліку.

У торгівлі існує специфічна система обліку витрат. Видатки торгових підприємств утворюють витрати обігу, які обліковуються за видами, статтями і покриваються за рахунок доходів підприємства. В торгівлі немає таких понять, як "калькуляція", "собівартість".

Торгівля має специфічну систему визначення валового доходу. Валовий дохід формується за рахунок торгових знижок, націнок на реалізовані товари. За рахунок валового доходу покриваються витрати обігу і утворюється чистий дохід. Визначення цих показників ведеться в обліку на рахунку 46 "Реалізація".

З 1987 р. державна торгівля працює за другою моделлю госпрозрахунку. В зв'язку з цим нині в торгівлі немає такого показника як прибуток. Замість нього введена категорія "доходи". Внесені відповідні зміни і в облік, замінені назви рахунків 80 "Доходи, що підлягають розподілу", 81 "Використання доходів", 82 "Використання кредитів банку за рахунок доходів і фондів".

Важливе завдання обліку – контроль за використанням цін на товари, правильне визначення націнки, знижки. Структура цін на товари народного споживання зображена на рис. 6.1.

Продаж товарів населенню проводиться за роздрібними цінами. Роздрібна ціна складається з таких елементів: собівартість продукції – витрати на виготовлення даної продукції /матеріали, заробітна плата, та ін./; собівартість продукції разом з прибутком промислового підприємства становлять оптову ціну підприємства.

Ціни на більшість товарів включають податок з обороту, який після реалізації товарів перераховується в доходи бюджету. На оподатковуються м'ясні, швейні, хлібобулочні вироби.

Оптово-збутова знижка призначена для покриття витрат обігу і утворення чистого доходу оптових підприємств. Торгові націнки /знижки/ використовуються для покриття витрат і утворення чистого доходу роздрібних торгових підприємств.

Підприємства громадського харчування продають товари за роздрібними цінами, до яких крім торгової знижки входить ще і націнка громадського харчування.

Націнка громадського харчування використовується для покриття витрат на приготування їжі, а торгова знижка – для покриття витрат і утворення чистого доходу з реалізації продукції громадського харчування.

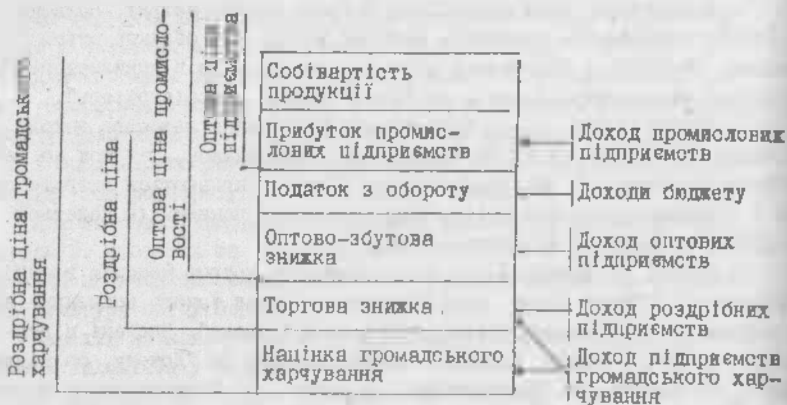


Рис. 6.1. Структура цін на товари

На найважливіші види товарів /хліб, м'ясо, цукор, тканина, взуття та ін./ роздрібні ціни встановлює Держкомітет СРСР по цінах. Роздрібні ціни на інші товари затверджують Ради Міністрів союзних і автономних республік, виконкоми обласних, районних та місцевих Рад народних депутатів.

Основний документ – прейскурант цін, де крім роздрібних і оптових цін вказуються оптово-збутові, торгові знижки, націнки.

На деякі товари /культурно-побутового призначення, госптовари/ оптово-збутові знижки не встановлені. По цих товарах оптові підприємства покривають свої витрати за рахунок націнки, яка встановлюється в процентах до торгової знижки /10...30%. Отже, 10...30% торгової знижки одержують оптові підприємства і майже 70% знижки залишаються для підприємств роздрібної торгівлі.

Важливо також встановити, що таке купівельні й продажні ціни. Купівельні – це ціни, за якими та чи інша галузь торгівлі купує товари у постачальників, продажні ціни – за якими товари продаються покупцям. Для оптових підприємств купівельними є оптові ціни підприємства, а продажними оптові ціни промисловості. Підприємства роздрібної торгівлі купують товари за оптовими цінами промисловості, а продають їх за роздрібними цінами. Різниця між продажною вартістю товарів і купівельною становить валовий дохід підприємства.

Розглянемо на прикладі структуру цін: вартість товарів за роздрібними цінами - 5000 крб.

Торгова знижка /8% - 400 крб,

Оптово-збутова знижка /1% - 50 крб.

Для оптового підприємства купівельна вартість цих товарів буде становити 4550 крб. /5000 - 400 - 50/, а продажна - 4600 крб. /5000 - 400/, 50 крб. оптово-збутової знижки після реалізації товарів ввійде до складу валового доходу підприємства. Для роздрібного торгового підприємства купівельна вартість буде становити 4600 крб., а продажна - 5000 крб., 400 крб. торгової знижки - це валовий дохід від реалізації товарів.

Для підприємств громадського харчування продажна вартість товарів буде абільшена на суму націнки громадського харчування, а сама націнка разом з торговою знижкою утворить валовий дохід підприємства.

Націнки підприємств громадського харчування встановлюються в процентах до роздрібної ціни товарів. Їх розміри встановлюють вищестоящі організації /трест громадського харчування, об'єднання/.

Розміри націнок встановлюються залежно від категорій підприємств: легко, вищої категорії - ресторани, кафе; другої категорії - загально-міські кафе, їдальні; третьої - їдальні на промислових підприємствах. Найвища націнка - на підприємствах легко і вищої категорії - 35...40% роздрібної ціни, нижча - на підприємствах першої і другої - 30%; ще нижча - на підприємствах третьої категорії - 10...15%.

Деякі товари /хліб, соки, тютюнові вироби, сирники, сіл, спеції/ продаються підприємствами громадського харчування без націнки.

Контроль за цінами здійснює адміністрація торгових підприємств і організацій і немала роль в цьому відводиться бухгалтерам.

Зовнішній контроль за правильністю застосування цін, націнок, знижок здійснюють Держторгінспекція, громадські контролери.

6.2. Облік надходження товарів на підприємства оптової і роздрібної торгівлі

Підприємства торгівлі і громадського харчування одержують товари від постачальників. В оптову торгівлю товари надходять від промислових підприємств, сільськогосподарських підприємств, інших оптових баз: в роздрібно - від оптових підприємств, а також безпосередньо із промисловості або сільського господарства. Основним документом, що регламентує поставки, є договір, в якому оголошені назви і кількість товарів, ціни, строки поставки, порядок розрахунків.

Приймання товарів, що надійшли від постачальників здійснюється на основі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних. Залежно від виду товарів до цих документів можуть додаватися інші первинні документи, що характеризують масу, кількість і якість товарів /пакувальні ярлики, якісні посвідчення, сертифікати/.

Розрахунковим документом служить платіжна вимога, яку постачальник здає в банк на інкасо. Платіжні вимоги в торгових організаціях ретельно перевіряються і після цього дається згода на оплату /акцент/.

Товари приймають на залізничних станціях, пристанях експедиatori на основі доручення торгового підприємства за кількістю тарних місць, наявності пломб, справності тари, пакування кожного місця.

При встановленні недостачі, псування, пошкодження товарів, контейнерів і пломб для приймання створюється комісія в складі представників торгової організації, постачальників, транспортних організацій, незайнятих осіб. На прийнятті товари комісія складає комерційний акт.

Прийняті товари поставляються автотранспортом із станції на склад оптової бази чи в магазин, де уже більш детально приймання здійснюють матеріально-відповідальні особи /зав.складами, коміряки, зав.магазинами, продавці/.

На складі товари приймають в основному за кількістю тарних місць, при цьому проводиться відкривання близько 10% місць для перевірки якості, комплектності товарів.

У роздрібній торгівлі приймання здійснюють шляхом суцільного відкривання тари, перерахунку, переважування, перемірювання товарів. Акт прийняття матеріально-відповідальна особа підтверджує штампом на документі постачальників, в якому вказується, що товарно-матеріальна цінності за розрахунком № _____ на суму _____ прийняв зав.магазином Іванов А.

Якщо під час приймання виявлена недостача товарів, складається комерційний акт, на основі якого пред'являється претензія постачальнику, транспортній організації. Актом оформляються невідфактуровані поставки, в якому товари оприбутковуються за фактичною кількістю і прейскурантними цінами.

Облік товарів, що надходять у торгівлю ведеться на синтетичному рахунку 4І "Товари" на таких субрахунках:

4І-1 "Товари на складах",

4І-2 "Товари в овочесховищах",

4І-3 "Товари на підприємствах роздрібно́ї торгівлі",

41-4 "Товари і сировина на підприємствах громадського харчування",

41-6 "Тара з товарами і порожня".

Оптово-збутова і торгова знижка відображається на рахунку 42 "Торгова націнка і податок з обороту". Витрати, зв'язані з доставкою товарів до торгового підприємства, включають у витрати обігу і записують у дебет рахунку 44 "Витрати обігу".

Розглянемо придбування товарів у підприємствах оптової і роздрібною торгівлі на цифровому прикладі: вартість товарів за роздрібними цінами - 5000 крб.; торгова знижка /8%/ - 400 крб.; оптово-збутова знижка /2%/ - 100 крб.; тара - 80 крб.; транспортні витрати - 45 крб.

Відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку

Бухгалтерська проводка		Вартість у оптовій торгівлі	У роздрібній торгівлі	Пояснення
Дебет	Кредит			
41/1,3	60	4500	4600	На купівельну вартість товару
41/1,3	42	500	400	Торгова, збутова знижка
41/6	60	80	80	Тара
44/1,3	60	45	45	Транспортні витрати

При виявленні недостачі оприбутковують товари, по фактично надійшли.

Наприклад: при прийманні товару була виявлена недостача на суму в роздрібних цінах 160 крб., з них природні втрати - 40 крб., з вини постачальника - 100 крб., з вини експедитора - 20 крб. Для відображення операцій в обліку потрібно скласти такий розрахунок:

Товари	За документами постачальника	Фактично надійшло	Недостача			
			з вини постачальника	експедитора	Природні втрати	Всього
1 За роздрібними цінами	5000	4820	100	20	60	180
2 Оптова і збутова знижка /10%/	500	482	10	2	6	18
3 Купівельна вартість	4500	4338	90	18	54	162
		157				

Відображає операції бухгалтерськими записами.

Оприбутковані товари, що надійшли від постачальника:

Д-т рахунку 41/І "Товари на складах" - 4820.

К-т рахунків 42/І "Торгова націнка, складка, накидка" - 482.

60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчи-

ками - 4338.

2. Відображається в обліку недостача товарів з вини поста-
чальника:

а/ Д-т рахунку 63 "Розрахунки за претензіями";

К-т рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчи-
ками" - 90;

б/ з вини експедитора і природних втрат:

Д-т рахунку 84 "Недостачі і втрати від посування цінно-
стей" - 20+60.

К-т рахунків 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчи-
ками" - 18+64.

88/3 "Різниця між обліковими і купівельними
цінами на недостачі і зіпсовані товарно-матеріальні цінності" - 2+6.

3. Відображається в обліку списання недостачі:

а/ за рахунок вищих осіб /експедитора/;

Д-т рахунку 72 "Розрахунки на відшкодування матеріальних
втрат".

К-т рахунку 84 "Недостачі і втрати від посування цінностей" -
20;

б/ на природні втрати:

Д-т рахунків 44 "Витрати обігу".

88/3 "Різниця між обліковими і купівельними ці-
нами на недостачі і зіпсовані товарно-матеріальні цінності" - 6.

К-т рахунку 84 "Недостачі і втрати від посування цінностей" - 60.

Оплата рахунків постачальника за отримані товари, тару, транс-
портні витрати відображається в обліку на дебеті рахунку 60 "Роз-
рахунки з постачальниками і підрядчиками" і на кредиті рахунку 91
"Соціальний позичковий рахунок".

Дяклі особливості має облік надходження товарів в оптові під-
приємства /бази, склади/, які є платниками у бюджет податку з оборо-
ту. Ці бази купують товари у промисловості за оптовими цінами під-
приємства, а реалізують торговим організаціям за роздрібними цінами
з вирахуванням торгової знижки. У бюджет сплачують податок з обороту.
Проте податок з обороту сплачують у бюджет не при надходженні това-
рів, а після їх реалізації. Тому для обчислення величини податку

з обороту, бажано в рахунках-платіжних вимогах бази фіксувати два види цін і вартість реалізованих товарів за обома цінами.

На промислових підприємствах робити це не важко, оскільки товари реалізуються великими партіями /5-10 відвантажень в день/. Оптові бази щоденно відпускають товари широкої номенклатури за сотнями документів, і подвійна оцінка товарів ускладнює розрахунки з платіжів у бюджет податку з обороту. Для спрощення розрахунків податку, випускання рахунків в одній оцінці /за роздрібними цінами/ Міністерство фінансів СРСР встановило середні ставки податку з обороту у процентах до вартості товарів за роздрібними цінами. Оптові бази розраховують поточні платежі в бюджет не за різницею в ціні, а за середньою ставкою, в яку включено також торгіву і оптово-збутову знижки. Тому при сплаті податку з його суми, обчисленої за середньою ставкою, враховують торгіву і оптово-збутову знижки.

Оскільки практична сума податку з обороту це розрахункова величина, що визначається у вигляді різниці між роздрібними і оптовими цінами, то сума цих платежів може не збігатися з сумою, обчисленою за середньою ставкою. Якщо належний платіж більше обчисленого за середньою ставкою, то необхідна доплата в бюджет. Цю податкову різницю розраховують і відображають в обліку при надходженні товарів на оптову базу, основну суму податку з обороту списують у доходи бюджету після реалізації товару.

Приклад: На оптову базу надійшли і придбані товари за рахунком постачальника.

За роздрібними цінами, За оптовими цінами підприємства

Вартість товарів	15000	10000
До оплати		10000

Середня ставка податку дорівнює 30% вартості товарів за роздрібними цінами або 4500 крб.

Різниця між сумою належного платежу податку і сумою обчисленого за середньою ставкою становить 500 крб. /15000-10000-4500/.

Операції при оприбуткуванні товарів на оптову базу відображають такими бухгалтерськими проводками, крб.:

Дебет	Кредит	Сума	Пояснення операції і сума
41/І "Товари на складах"	60 "Розрахунки з постачальником і підрядником"	10000	Вартість товарів, що надійшли за оптовими цінами підприємства
"	42/2 "Податок з обороту"	4500	Сума податку з обороту за середньою ставкою, включаючи торгіву і збуткову знижку
"	68 "Розрахунки з бюджетом"	500	Сума податкової різниці, яка підлягає внесенню в бюджет при оприбуткуванні товарів

У практиці трапляються випадки, коли фактична сума податку з обороту менша суми, обчисленої за середньою ставкою платежу. В такому випадку різниця відшкодовується з бюджету, що в обліку відображається методом червоного сторно за дебетом рахунку 41/І "Товари на складах" і кредитом рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом".

Синтетичний і аналітичний облік надходження товарів і розрахунків з постачальниками ведеться в журналі-ордері за кредитом рахунку 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками" і дебетовій відомості до нього. Залиси проводяться лінійно-позиційним способом. Кожен рахунок-платіжnia вимога постачальника записується в окрему лінійку, загальні підсумки по журналу - це залишки обороти за рахунком 60. У зв'язку з великою кількістю операцій щодо надходжень товарів у торгівлі на цій ділянці обліку широко використовується обчислювальна техніка. В даному випадку вихідними регістрами є нагромаджувальні або оборотна відомість за рахунком 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

6.3. Облік реалізації товарів оптом і в роздріб

Для контролю за виконанням плану оптового і роздрібного товарообороту, важливо добре організувати облік реалізації товарів. Облік реалізації ведеться як оперативним, так і бухгалтерським способом. Оперативний облік ведеться щоденно на основі зведень щодо обсягу реалізованих товарів /усних або письмових/, які надходять із магазинів у кінці дня.

Бухгалтерський облік реалізації товарів ведеться на рахунку 46 "Реалізація" і його субрахунках: 46/І "Реалізація товарів, готової продукції, робіт і послуг оптом", 46/2 "Реалізація товарів оптом з

своєшесховищ", 46/3 "Реалізація товарів в роздріб підприємствами роздрібною торгівлю", 46/4 "Реалізація товарів і продукції в роздріб підприємства громадського харчування", 46/6 "Реалізація товарів дрібним оптом", 46/7 "Реалізація товарів транзитом з участю в розрахунках".

За дебетом рахунку 46 "Реалізація" відображається купівельна вартість товарів, за кредитом — їх продажна вартість. Різниця між кредитовим і дебетовим оборотами становить валовий дохід підприємства, який формується за рахунок оптово-збутових, торгових знижок, націнок на реалізовані товари.

Важливо встановити для торгівлі момент реалізації товарів, тобто час, коли товари вважаються проданими і включаються в обсяг товарообороту. В оптовій торгівлі моментом реалізації вважається надходження платежів від покупців, незалежно від часу фактичного відвантаження товарів, у роздрібній торгівлі моментом реалізації вважається час фактичної передачі товарів покупцям незалежно від часу його оплати.

Продаж товарів у оптовій і роздрібній торгівлі може здійснюватися різними формами. В оптовій торгівлі існують дві форми реалізації товарів: безпосередньо із складів оптових баз: транзитом, обміначчі склади оптової бази.

6.4. Облік реалізації товарів із складів оптових баз

Основом для відвантаження і реалізації товарів служать договори, які оптова база укладає з покупцями — роздрібними підприємствами.

Згідно з договором на відібрані товари виписується на складі рахунок-фактура або товарно-транспортна накладна /якщо вивезення проводиться автотранспортом/. При відправленні товарів залізничним транспортом крім цього оформляють вантажну квитанцію, і товар здають залізниці. При вивезенні товарів автотранспортом, відпускання проводиться за товаро-транспортними накладними на основі доручення покупця.

Синтетичний облік реалізації товарів зі складів оптових баз ведеться на рахунку 46 "Реалізація" субрахунок I "Реалізація товарів, готової продукції, робіт і послуг оптом". Відвантаження, відпускання товарів попередньо відображається на рахунку 45 "Товари відвантажені, виконані роботи і послуги".

Розглянемо на прикладі відображення в обліку операцій по відвантаженню і реалізації товарів зі складів оптових баз.

Оптовим базам відвантажені покупцям товари, крб.: за роздрібними цінами - 10000; торгова знижка /10%/ - 1000; оптово-збутова знижка /2%/ - 200; тара - 150; транспортні витрати - 30.

№ п/п	Дебет	Кредит	Сума	Пояснення операції
1	45	41/1	10000	Відвантаження товарів за роздрібними цінами
2	45	41/6	150	Відвантаження тари з товаром
3	45	44/1	30	Транспортні витрати
4	91	46/1	9000	Надходження на спеціалізований рахунок оптової бази грошей від покупців за реалізовані товари
5	91	45	180	За тару і транспортні витрати
6	46/1	45	10000	Списуються на реалізацію раніше відвантажені товари
7	46/1	42/1	1200	У кінці місяця методом червоного сторно відображається оптово-збутова і торгова знижка на реалізовані товари /1000+200/
8	46/1	80	200	У кінці місяця списується валовий дохід
Дебет 46/1		Кредит		
6/ 10000		4/ 9000		
7/ 1200				
8800		9000		Обороти за місяць
		200		Попереднє сальдо
8/ 200				Операція по закритті рахунку 46

Якщо оптова база є платником податку з обороту, то при одержанні грошей від покупців за реалізовані товари оптова організація проводить нарахування податку з обороту в бюджет за середніми ставками, що в обліку відображається так:

Д-т рахунку 46-1 "Реалізація товарів, готової продукції, робіт і послуг оптом";

К-т рахунку "Розрахунки з бюджетом".

Перерахування грошей в бюджет відображається також проводкою:

Д-т рахунку 68 "Розрахунки з бюджетом".

К-т рахунку 91 "Спеціальний позичковий рахунок".

6.5. Облік реалізації товарів транзитом

При реалізації транзитом товари на склади оптових баз не надходять, а відправляються постачальником безпосередньо в роздрібні торгові підприємства. До функцій оптового підприємства входить планування і контроль поставок, укладання договорів, проведення розрахунків.

Транзитна реалізація включається оптовому підприємству в виконання плану товарообороту. Ця форма реалізації вважається прогресивнішою за складську, тим що в 3-4 рази знижуються витрати оптових організацій, зменшуються втрати товарів від додаткових перевантажень товарів і їх зберігання.

Транзитна реалізація може бути двох видів: транзит з участю оптової бази в розрахунках; транзит без участі оптової бази в розрахунках.

При першій формі постачальник після відвантаження товарів безпосередньо в магазини виписує і відправляє на ім'я оптової бази платіжну вимогу на оплату відправлених товарів. Отримавши ці платіжні документи, оптова база виписує свої платіжні вимоги, але вже на адресу роздрібних підприємств.

Для прискорення розрахунків використовується прогресивніша система документообороту. Постачальник, при відвантаженні товарів виписує два комплекти платіжних документів: перший – від свого імені на адресу оптової бази; другий – від імені оптової бази на адресу роздрібного підприємства.

Це прискорює розрахунки на 2-3 дні.

Облік реалізації товарів транзитом у оптових підприємствах здійснюють на рахунок 46/7 "Реалізація товарів транзитом з участю в розрахунках".

Приклад: Оптова база акцентувала рахунок-платіжну вимогу фабрики за товари, відвантажені покупцям транзитом. Рахунок складається з таких елементів, крб.: вартість товарів за роздрібними цінами – 25000; торгова знижка /10%/ – 2500; оптово-збутова знижка 2% – 500; вартість тари – 180; транспортні витрати /за рахунок оптової бази/ – 60.

До оплати: 22240.

Водночас фабрика від імені оптової бази виписала покупцям і здала в банк на інкасо транзитні рахунки-платіжні вимоги на такі суми, крб.: вартість товарів за роздрібними цінами – 25000; торгова знижка /10%/ – 2500; вартість тари – 180.

До оплати – 22680.

Операції відображають такими проводками:

Дебет	Кредит	Сума, крб.	Пояснення операції
45	60	22000	Відвантаження товарів транзитом на їх купівельну вартість /25000-2500-500/
45	42/І	300	Відображення оптово-збутової і торгових знижок на відвантажені товари
45	60	180	Відвантаження тари разом з товаром
44/І	60	60	Списання транспортних витрат за рахунок оптової бази
60	91	22240	Оплата постачальником за товари і тару
91	46/7	22500	Надходження платежів від підприємства роздрібною торгівлі за реалізовані товари
91	45	180	Те ж. За тару
46/7	45	25000	Списання на реалізацію відвантажених транзитом товарів за роздрібними цінами
46/7	42/І	3000	Відображення методом червоного сторно оптово-збутової і торгової знижок
46/7	80	500	Списання в кінці місяця на кінцевий фінансовий результат реалізованої оптово-збутової знижки

Транзит без участі в розрахунках у бухгалтерському обліку оптової бази не відображається. Облік ведеться в оперативному порядку на основі копій платіжних вимог. За організацію такого транзиту оптова база, як правило, ніякої винагороди не одержує. Вартість реалізованих товарів зараховується їй в обсяг оптового товарообороту.

Оптові підприємства можуть відпускати товари іншим базам своєї системи. Ця система називається внутрішньосистемним відпусканням товарів.

Внутрішньосистемне відпускання товарів обліковують окремо від реалізації на рахунку 47 "Внутрішньосистемне відпускання товарів", який відрізняється від рахунку 46 тим, що на ньому не виявляються результати від продажу товарів. Облік внутрішньосистемного відпускання товарів з розподільних баз торгових організацій у роздрібну мережу має деякі особливості. Такі бази, як правило, обліковуються на окремому балансі /проте свого розрахункового і спеціалізованого рахунку в банку не мають/. Тому розрахунки між розподільною базою і одержувачами товарів здійснюється в порядку внутрішньосистемних розрахунків на точні операції /субрахунок 78/4/. Внутрішньосистемне від-

пускання товарів з розподільних баз проводять за роздрібними цінами з наданням повної торгової знижки. На покриття своїх витрат база стягує з одержувачів товарів відрахування /у процентах/ до вартості товару.

Ці відрахування відображають за кредитом субрахунку 80/3 "Доходи, що підлягають розподілу".

Приклад: відпущено товари магазину своєї організації згідно з накладною, яка складається з таких елементів, крб.: вартість товарів за роздрібними цінами - 4000; вартість тари - 150; разом - 4150.

На це відпускання авізо, передане до бухгалтерії торгу. Дебет субрахунку 78/4 "Внутрішньовідомчі розрахунки з інших операцій" - 4150 крб.

К-т рахунку 47 "Внутрішньосистемне відпускання товарів" - 4000 крб.

К-т рахунку 41/6 "Тара з товарами і порожня" - 150 крб.

2. Списується з матеріально-відповідальних осіб роздрібна вартість відпущених товарів".

Д-т рахунку 47 "Внутрішньосистемне відпускання товарів";

К-т рахунку 41/1 "Товари на базах і складах" - 4000 крб.

Списується методом червоного сторно торгова знижка на відпущені товари 7%:

Д-т рахунку 78/4 "Внутрішньовідомчі розрахунки з інших операцій";

К-т рахунку 42/1 "Торгова націнка" /знижка, націнка/ - крб.

На підставі авізо сума відрахувань на користь розподільної бази 0,2%:

Д-т рахунку 78/4 "Внутрішньовідомчі розрахунки з інших операцій".

К-т рахунку 80 "Доходи, що підлягають розподілу".

З прикладу видно, що рахунок 78/4 відображає заборгованість магазину перед базою, що утворюється з вартості товарів за роздрібними цінами вартості тари /торгова знижка, яка припадає на відпущені товари/ та відрахувань на покриття витрат бази.

Рахунок 47 дебетується і кредитується на роздрібну вартість відпущених товарів, а тому сальдо він немає. Цей рахунок призначений для контролю за виконанням плану, внутрішньосистемного відпускання товарів. Якщо ж такий план розподільній базі не встановлюють, то рахунок 47 не використовується. При цьому на суму відпущених базових товарів роблять проводку:

Д-т рахунку 78/4 "Внутрішньовідомчі розрахунки з інших операцій";

К-т рахунку 41/1 "Товари на базарах і складах".

Якщо в база і магазини мають свої розрахункові рахунки в банку, то бухгалтерський запис щодо відпускання і одержання товарів роблять так само, як і сторонні покупці, різниця лише в тому, що на рахунку 47 відображається оборот не за роздрібними, а за купівельними цінами.

У роздрібній торгівлі існує кілька форм реалізації товарів: за готівку, в кредит, дрібним оптом та ін. Реалізовані товари включаються в обсяг роздрібного товарообороту в момент їх фактичної передачі покупцям, незалежно від часу оплати. Це правило потрібно добре вивчити, адже при деяких формах реалізації момент передачі товарів покупцям не збігається із часом їх оплати.

6.6. Облік реалізації товарів за готівку

При реалізації товарів безпосередньо за гроші обсяг реалізованих товарів визначають розміром виручки за продані товари. Виручка надходить в каси магазинів /при самообслуговуванні/ або приймається продавцями. В операційних касах магазинів вона фіксується на лічильнику і контрольній стрічці контрольно-касової машини. Розміри виручки за день визначаються як різниця між показниками контрольно-касової машини на кінець і на початок дня. Ця виручка щоденно фіксується в книзі касира-операціоніста, здається в головну касу підприємства або безпосередньо в банк /через інкасаторів/.

У такому ж порядку здається виручка продавцями, які безпосередньо приймають гроші від покупців.

У дрібно-роздрібних підприємствах /кіосках, палатках, автокранцях та ін./ продавці одержують товари і здають виручки в магазин, до якого вони прикріплені. Звітуються вони шляхом періодичного заповнення товарно-касових звітів, які здаються в бухгалтерію разом з усіма виправданими документами. Продавці палаток, кіосків, товарні запаси яких не перевищують 100 крб., товарно-касових звітів не заповнюють, а одержують товари в розмірах встановлених лімітів на суму зданої виручки за реалізацію попередньої партії товарів.

Облік товарів, які реалізовані за готівку, ведеться на рахунку 46/3 "Реалізація товарів у роздріб підприємствами роздрібною торгівлі".

Відобразимо на рахунках бухгалтерського обліку реалізацій товарів за готівку і здачу виручки в банк. Сума виручки становить – 3000 крб., торгова знижка /8%/ – 240 крб.

№/п	Дебет	Кредит	Сума	Пояснення операції
1	50	46/3	3000	Надходження в касу грошей за реалізованими товарами за роздрібними цінами
2	46/3	41/3	3000	Списання з підвіті зав.магазином реалізованих товарів
3	56/1	50	3000	Передача виручки від реалізації в банк через інкасатора
4	91	56/1	3000	Зрахування на наступний день виручки на спеціальний позичковий рахунок
5	46/3	42/1	240	Відображення в кінці місяця методом червоного сторно торгової знижки на реалізовані товари
6	46/3	80	240	Списання реалізованої торгової знижки на кінцеві фінансові результати

Час передачі товарів покупцям і одержання від них грошей при цій формі реалізації збігається, тому зразу ж вартість реалізованих товарів відображається на рахунку 46 і включається в обсяг роздрібного товарообороту:

Д-т	46	К-т	
		I/	3000
2/	3000		
5/	240		
	<u>2760</u>		3000
			240
6/	240		

– обороти за місяць
– попереднє сальдо
– списання валового доходу

Облік, реалізація товарів у роздрібній торгівлі має деякі особливості. По-перше, в роздрібній торгівлі не ведеться облік реалізації за окремими групами товарів тому що це дуже трудомісткий процес. Облік товарів у підвіті матеріально-відповідальних осіб /зав.магазинів, продавців, касирів/ ведеться тільки за загальною їх сумою, в сумовому вираженні списуються з підвіті відповідальних осіб реалізовані товари. По-друге, протягом місяця і за дебетом і за кредитом рахунку 46/3 продані товари відображаються в однакових сумах у роздрібних цінах. Це має велике контрольне значення тому, що дає можливість співставити виручку від реалізації з обсягом реалізованих

товарів, списаних з підзвіту матеріально-відповідальної особи, проконтролювати роботу касирів, продавців. Тільки в кінці місяця з дебетового обороту за рахунком 46/3 виключається торгова знижка на реалізовані товари, і дебетовий оборот буде відображати купівельну вартість реалізованих товарів. По-третє, різниця між кредитовим і дебетовим оборотами становить валовий дохід торгового підприємства, який у нових умовах роботи торгівлі щомісячно перераховується на рахунок 60 "Доходи, що підлягають розподілу", а рахунком 46/3 закривається.

6.7. Облік реалізації товарів у кредит

Товари довгострокового користування і великої вартості можуть продаватися в кредит. Перелік таких товарів установлений Міністерством торгівлі республіки або управлінням торгівлі області. Для придбання товарів у кредит покупець повинен пред'явити в магазин довідку з місця роботи /навчання/ про середній заробіток /стипендію/ за останні 3 місяці і паспорт. Пенсіонери пред'являють паспорт і пенсійне посвідчення. Оформлення покупки проводиться в магазині, де випускається доручення-зобов'язання в двох примірниках. Перший примірник пересилається за місцем роботи /навчання/ покупця або видається йому на руки /пенсіонерам/. Другий залишається в торговому підприємстві. Купуючи товари в кредит, покупець повинен оплатити в касу перший внесок: 25% - при вартості товару до 3 тис.крб., 50% - при вартості понад 3 тис.крб. При цьому покупець оплачує також проценти за кредит 2% суми кредиту при вартості товару до 3 тис.крб., 3% цієї суми, коли його вартість понад 3 тис.крб.

На різницю між роздрібною вартістю товару і першим внеском покупцю дають кредит платежами на період від 6 місяців до 5 років, а при вартості товару понад 5 тис.крб. на строк до 4 років. Конкретні строки кредиту визначаються його сумою і місячним заробітком покупця.

Суму кредиту покупці оплачують протягом вказаних строків шляхом щомісячного внесення в касу магазину чергових платежів. Сплата чергових платежів може проводитись також через підприємство, де працює покупець. З його заробітної плати періодично утримуються гроші, які перераховуються в магазин для погашення суми кредиту.

До неакуратних платишів протягом двох місяців магазин повинен вжити заходи впливу - нагадування коштов, телефоном, телеграфом, звернення адміністрації за місцем роботи. Якщо цих заходів виявиться

недостатньо, матеріали про заборгованість покупця, що ухляється від сплати боргу, передають нотаріусу для одержання виконавчого листа на примусове стягнення всієї заборгованості, що залишилася, і пені за прострочені платежі.

Синтетичний облік розрахунків з покупцями за продані товари в кредит ведуть на рахунку 62/3 "Розрахунки за товари, продані в кредит". При цьому рахунку для кожного магазину, відділу і секції відкрито окрему картку, сальдо, і обороти якої повинні бути погоджені з даними аналітичного обліку, який здійснюється у "Книзі обліку одержаних зобов'язань і розрахунків з покупцями". У дебет рахунку 62/3 з кредиту рахунку 46/3 "Реалізація товарів у роздріб підприємствами роздрібною торгівлею" записують суми кредитних платежів, тобто суми боргів за прийнятими від покупців зобов'язаннями. Цей запис показує, що до роздрібного товарообороту включають усю вартість товарів, відпущених покупцю у кредит, незалежно від того, що платежі він буде вносити на деякий час.

У кредит рахунку 62/3 в кореспонденції з рахунку 50 "Каса" або - 91 "Спеціальний позичковий рахунок" записують суми, які надійшли від покупців на погашення їх боргів за зобов'язаннями.

Схему бухгалтерських записів розглянемо на такому прикладі: магазин відпустив покупцю в кредит кольоровий телевізор вартістю 800 крб. Початковий внесок за встановленою нормою - 25% /200 крб./, сума кредиту $800 - 200 = 600$ крб. Кредит наданий на 12 місяців, що в місяць становить 50 крб. Сума процентів за кредит $600 \cdot 2 : 100 = 12$ крб.

Дебет	Кредит	Сума	Зміст операції
50	46/3	200	Оплата в касу початкового внеску в розмірі 25% вартості товару
62/2	46/3	600	Сума наданого кредиту
50	44/3	12	Оплата в касу процентів за кредит
50	62/3	50	Надходження чергових щомісячних платежів а/ готівкою в касу; б/ перерахуванням через банк сум, відрахованих від заробітної плати покупців

6.8. Облік реалізації товарів через комісійну торгівлю

Комісійна торгівля здійснюється через комісійний магазин. Магазини приймають від населення як нові, так і ношені речі й оформляють прийняті товари квитанцією. Квитанція виписується в 3-х примірниках - перший вручається комітенту /здавачу/ речі, другий - служить основою для оприбуткування товару в магазин, третій - використовується для аналітичного обліку розрахунків з комітентом.

Товари, прийняті від населення, продаються за цінами, які узгоджені з комітентами. Гроші здавачу виплачують після реалізації товару на основі пред'явленої квитанції. Для покриття втрат і утворення доходів комісійні магазини утримують з комітентів 7% продажної вартості товару /комісійну винагороду/.

Якщо зданий на комісію товар не користується попитом, то проводиться його переоцінка, що оформляється актом. Якщо товар не реалізований після трьох переоцінок, його повертають комітенту. За зберігання товару і спроби його реалізувати з комітента утримується плата.

Облік товарів, прийнятих на комісію, ведеться на забалансовому рахунку 002 "Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання". Прийняті на комісію товари відображаються за дебетом цього рахунку, реалізовані і повернені комітентам - за кредитом рахунку 002.

Реалізація товарів записується за дебетом рахунку 50 "Каса" і кредитом рахунку 46/3 "Реалізація товарів у роздріб підприємствами роздрібною торгівлю". Нараховані комітентам кошти за продані речі /продажна вартість за мінусом 7% комісійних/ відображаються за дебетом рахунку 46/3 і кредитом рахунку 76/3 "Рахунки з іншими дебіторами і кредиторами". Виплата грошей комітентам за продані речі проводиться з каси магазину.

6.9. Облік реалізації товарів дрібним оптом

Дрібнооптова реалізація проводиться спеціально виділеними магазинами.

У порядку дрібного опту продаються деякі види товарів різним організаціям, установам для господарських потреб за безготівковими розрахунками /канштотара, товари соціально-побутового призначення, спортивентар, продукти харчування для лікарень, санаторіїв та ін./.

На відібрані в магазинах покупцями товари виписується рахунок-фактура,

товарно-транспортна накладна. На основі цих документів магазину платіжним дорученням через банк перераховується аванс. Тільки після цього представник організації, яка купує товари, на основі доручення може одержати товари.

Облік реалізації ведеться на рахунку 46/6 "Реалізація товарів дрібним оптом". Розрахунки з покупцями відображаються на рахунку 62/2 "Розрахунки з покупцями за відпущені товарно-матеріальні цінності без зарахування в товарооборот".

Дебет	Кредит	Зміст операції
91	62/2	Одержано аванс від покупця за відібрані товари, тару
62/2	46/6	Відпущено товари
62/2	41/6	Відпущена тара
46/6	41/3	Списано товари, відпущені покупцям з підзвіту матеріально-відповідальної особи

Порядок визначення і облік реалізованих торгових знижок. Одержані від постачальників оптово-збутові, торгові знижки на товари є основним джерелом валового доходу в торгівлі. Вони одліковуються на рахунку 42 "Торгова націнка і податок з обороту". Для відображення торгової знижки підприємства розрібної торгівлі використовують субрахунок І цього рахунку "Торгова націнка /знижка, накидка/". В оптовій торгівлі на цьому субрахунку ведеться облік знижок на товари, що не обкладаються податком з обороту. Оптові бізні, котрі платять у бюджет податок з обороту, ведуть облік оптово-збутових торгових знижок, податку з обороту на субрахунку 42/2 "Податок з обороту".

Кредитується рахунок 42 при оприбуткуванні товарів на суму всіх видів знижок, накидок, податку з обороту. Дебетується цей рахунок на суми знижок /накидок/ на реалізовані товари, відпущені покупцям або описані в результаті природних втрат, псування, недостачі і т.д. Відображення в обліку списання реалізованих торгових знижок має одну особливість. Для того, щоб не було штучного збільшення кредитового обороту на рахунку 46 "Реалізація" ця операція записується за дебетом рахунку 46 "Реалізація" у кредитному рахунку 42 "Торгова націнка і податок з обороту" методом червоного сторно.

Суми знижок /накидок/ на реалізовані товари підприємствами оптової торгівлі визначаються згідно з виписаними рахунками-фактурами і методом червоного сторно, списується з рахунку 42 на збільшення

валового доходу підприємства. Решта знижки залишається як кредитове сальдо на рахунку 42 і відноситься до нереалізованих товарів.

У роздрібній торгівлі існує два способи розрахунку реалізованої торгової знижки: за асортиментом реалізованих товарів; за середнім процентом торгових знижок.

Розрахунок при першому способі можна провести за формулою:

$$B_d = (P_1 Z_1 + P_2 Z_2 + \dots + P_n Z_n) : 100,$$

де B_d - сума торгової знижки на реалізовані товари /валовий дохід від реалізації/; P_1, P_2 і т.д. - виручка від реалізації за окремими групами товарів; Z_1, Z_2 і т.д. - процент торгової знижки за групами товарів.

Цей порядок у практиці використовується дуже рідко, тільки в тих підприємствах, які торгують товарами одного-двох видів, або в магазинах, де ведеться кількісний облік реалізованих товарів /веклірних, комісійних магазинах, тощо/.

Тому розрахунок знижки в роздрібній торгівлі частіше проводиться за середнім процентом /Сп/, який визначається за формулою:

$$C_{\text{п}} = \frac{(O_{42/1}^k + O_{42/1}^d - O_{42/1}^a) \cdot 100}{O_{46/3}^k + \kappa C_{41/3}^d}$$

де $O_{42/1}^k$ - торгова знижка на залишок товарів на початок місяця /кредитове сальдо рахунку 42/1/; $O_{42/1}^d$ - торгова знижка на товари, що надійшли за місяць /оборот кредитовий на рахунку 42/1/;

$O_{42/1}^a$ - торгова знижка на товари, що вибули протягом місяця, крім реалізованих /оборот дебетовий на рахунку 42/1/; $O_{46/3}^k$ - реалізація товарів за місяць /оборот кредитовий за рахунком 46/3/; $\kappa C_{41/3}^d$ - залишок товарів на кінець місяця /сальдо кінцеве дебетове на рахунку 41/3/.

За розрахунковим процентом визначається сума торгової знижки, що відноситься до реалізованих товарів / B_d /:

$$B_d = \frac{C_{\text{п}} \cdot O_{46/3}^k}{100}$$

Приклад: сальдо на рахунках на 1 березня 19... року, /крб./:
41/3 "Товари в підприємствах роздрібною торгівлі" - 14000; 42/1 "Торгова націнка /знижка, наклада/" - 9300.

Господарські операції за березень: 1. Оприбутковані товари від постачальників: за роздрібними цінами - 320000; торгова знижка - 25600. 2. Реалізовані за місяць товари - 300000. 3. Списуються реалізовані товари - 300000. 4. Виявлена недостача товарів у магазині в роздрібних цінах - 100. 5. Списується недостача товарів на природні втрати: купівельна вартість товарів - 90; торгова знижка - 10. 6. Списана методом червоного сторно торгова знижка на реалізовані товари -22754 /дів. розрахунок/:

Схема записів на розрахунках

<u>Дебет 60</u>		<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>		<u>41/3</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>		<u>46/3</u>	<u>Кредит</u>
1/ 294400			С.140000	3/300000		3/300000	4/300000			
			1/294400	4/ 100		6/ 22754				
			2/ 25600			<u>06.277246</u>			<u>06.300000</u>	
			<u>06.320000</u>		<u>06.300100</u>				<u>С.22754</u>	

<u>Дебет 42/1</u>		<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>		<u>84</u>	<u>Кредит</u>	<u>Дебет</u>		<u>50</u>	<u>Кредит</u>
5/10	С.9300		4/100	5/ 90		4/300000				
	2/ 25600			5/ 10						
	6/ 22754									
<u>06.10</u>	<u>06.2846</u>					<u>Дебет</u>	<u>44/3</u>	<u>Кредит</u>		
	С.12136					5/ 90				

Розрахунок реалізованої торгової знижки

Торгова знижка			Товари за роздрібними цінами				Середній процент торгової знижки <u>7,59%</u>	Торгова знижка на нереалізовані товари	Реалізована торгова знижка гр.4-9
На початок місяця	За місяць Дебет	Кредит	Попереднє сальдо гр.1+3-2	Реалізована за місяць	Залишок на кінець місяця	Всього гр.5+6			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
9300	10	25600	34890	300000	159900	459900	7,59	12136	22754

6.10. Організація аналітичного обліку товарів і звітність матеріально відповідальних осіб

Аналітичний облік товарів ведеться за кожною матеріально відповідальною особою в місцях зберігання товарів і в бухгалтерії. Кількісно-сумовий облік товарів ведеться тільки на складах оптових баз, в коморах підприємств громадського харчування, в дрібно-оптових магазинах. На підприємствах роздрібною торгівлі ведеться тільки сумовий облік товарів у цілому по магазину. Винятком є організація обліку в магазинах по реалізації ювелірних виробів; комісійної торгівлі.

На складах підприємств оптової торгівлі кількісний облік товарів ведеться на карточках складського обліку, які заводяться на кожний вид, сорт, артикул товару. В карточках крім постійних даних /назва, сорт, ціна, ліміт запасу та ін./ проставляються дані про надходження і вибуття товару. Після кожного випадку надходження чи вибуття виводяться залишок товарів у натуральних показниках.

На товари сезонного зберігання на складі ведеться картковий облік, тобто картки заводяться на кожну партію товарів при їх надходженні і закриваються після того, як товари даної партії повністю відпущені зі складу. При цьому велика увага приділяється строкам зберігання. Завідучі складами оптових баз, директори магазинів періодично звітують перед бухгалтерією. Товарний звіт складається в двох примірниках. У ньому показуються залишки товарів на початок звітного періоду, записується кожен випадок надходження чи відпускання товарів і виводиться залишок на дату складання звіту. Звіт разом із всіма первинними документами щодо приходу і відпускання товарів здається матеріально відповідальній особі в бухгалтерію. Бухгалтер перевіряє записи в товарному звіті, співставляє їх з первинними документами, ставить свій підпис на другому примірнику і повертає його матеріально відповідальній особі. Перший примірник служить основою для внесення записів за дебетом і кредитом рахунку 41 "Товари і організація аналітичного обліку товарів у бухгалтерії".

Аналітичний облік у бухгалтерії ведеться кількома способами. Зупинимось на двох: сортовому і кальшовому.

При сортовому способі обліку в бухгалтерії на кожну матеріально відповідальну особу заводиться також карточка, як і на складі, але крім натуральних показників, у карточках проставляється ціна і вартість товарів. Записи в карточках проводяться на основі документів,

доданих до товарних звітів. У кінці місяця на основі таких карточок заповнюються оборотні відомості на кожну матеріально-відповідальну особу, бригаду і підприємство в цілому. Недоліком цього методу є те, що він дуже трудомісткий і при ньому допускається дублювання бухгалтерської роботи.

Сальдовий /оперативно-бухгалтерський/ спосіб обліку. Складський облік, як звичайно, ведеться в карточках, на основі яких відповідальні особи періодично здають у бухгалтерію товарні звіти. В бухгалтерії аналітичний облік товарів ведеться за матеріально відповідальною особою/бригадою/ тільки в вартісному вираженні. Зв'язуючою ланкою між кількісним обліком товарів на складі і сумовим у бухгалтерії є сальдова відомість /книга/, записи в яку проводяться на перше число кожного місяця працівником складського обліку. Одночасно з цим він має можливість перевірити правильність заповнення карточок, переконатися в реальності залишків окремих видів товарів на складах. Кількісні залишки в сальдовій книзі перемножуються на ціну і визначається сума по кожному найменуванню і в цілому по складу, яка звіряється із залишками останнього товарного звіту місяця.

На деяких підприємствах /особливо в коморах громадського харчування/ рекомендуються записи в сальдову книгу проводити частіше - 2-3 рази в місяць для посилення контролю за збереженням товарів і продуктів.

Велике контролujące значення в організації аналітичного обліку товарів, забезпеченні їх збереження має інвентаризація. В результаті її проведення виявляються неходові, залежалі товари, бій, посування, крадіжки та інші товарні втрати. Товарні втрати бувають нормовані й ненормовані.

Нормовані - це природні втрати, втрати в магазинах самообслуговування, бій скляної тари, фарфорових виробів, грамплатівок, посуду.

Ненормовані - це наднормовані втрати, які викликані безвідповідальним ставленням до своїх обов'язків окремих осіб, недостачами, розтратами, уціненням виробів застарілих фасонів і моделей.

Природні втрати - це втрати при перевезенні, зберіганні та реалізації товарів, які викликані фізико-хімічними властивостями товарів /висихання, розпилювання, розтрушування/. Норма природних втрат встановлюється Міністерством шляхів сполучення /щодо перевезень/, Міністром торгівлі СРСР щодо збереження і реалізації товарів/. Норми встановлюються в процентах вартості кожного виду товару. Ці норми є граничними і використовуються тільки в тому випадку, якщо ін-

вентаризацією була виявлена недостача товарів. Норми природних втрат не поширюються на товари, приймання і відпускання яких проводиться без розкривання тари, на біій, поломку, псування, на товари, які реалізовані транзитом.

Сума природних втрат /ПВ/ на підприємствах оптової торгівлі розраховується за формулою:

$$ПВ = \frac{(P+O)N}{100}$$

де P - реалізація за міжінвентаризаційний період; O - залишки товарів на дату останньої інвентаризації; N - норма природних втрат.

У роздрібній торгівлі розрахунок втрат складніший. До суми природних втрат на залишок товарів за даними попередньої інвентаризації додають природні втрати щодо товарів, які надійшли за міжінвентаризаційний період, і віднімають суму природних втрат, які належать до залишку товарів, виявлених останньою інвентаризацією.

Для рівномірного виключення природних втрат у витрати обігу в торгових підприємствах утворюється спеціальний резерв:

Відображення в обліку природних втрат

Дебет	Кредит	Зміст операції
44 "Витрати обігу"	89 "Резерв наступних видачків і платежів"	Утворення резерву для списання природних втрат
84 "Недостачі і втрати від псування цінностей"	41 "Товари"	Виявлення недостачі товарів за роздрібними цінами
89 "Резерв наступних видачків і платежів"	84 "Недостачі і втрати від псування цінностей"	Списання недостачі за рахунок резерву за нормами природних втрат /на купівельну вартість/
44 "Витрати обігу"	Те ж	Те ж. Коли нарахованого резерву не вистачає для покриття природних втрат

Якщо резерву нараховано більше, ніж потрібно для покриття природних втрат, то надлишкова сума списується на зменшення витрат обігу за дебетом рахунку 44 "Витрати обігу" і кредитом рахунку 89 "Резерв наступних видачків і платежів" методом червоного сторно.

У магазинах самообслуговування близько 60% економії від списання втрат проти норм направляються на матеріальне заохочення пра-

цівників, що в обліку показується за дебетом рахунку 89 "Резерв наступних видатків і платежів" та кредитом рахунку 87 "Фонд оплати праці".

Наднормативні /ненормовані/ втрати - це біл, недостача, крадіжки товарів. Такі втрати повинні стягуватися з винних осіб за роздрібною вартістю. Недостачі деяких продовольчих товарів /м'яса, масла, молока та ін./ стягуються з винних осіб в 2- або 3-х кратному розмірі.

У випадках, якщо конкретних винуватців втрат не встановлено, або вони є неплатіжоспроможними, дозволяється списання наднормативних втрат за рахунок підприємства.

Біл, псування цінностей оформляється актом, у якому крім найменування і кількості зіпсованих товарів комісія встановлює винних осіб, розміри збитків і можливість дальшого використання цих товарів.

Виявлена недостача незалежно від причини її виникнення відображається в обліку на рахунок 84 "Недостачі і втрати від псування цінностей". Недостачі в межах природних втрат або такі, по яких винні особи не виявлені, списуються на витрати обігу. Товарні втрати, що виникли з вини відповідальних осіб, відображаються в обліку на рахунок 72 "Розрахунки по відшкодуванні матеріальних втрат" і погашаються шляхом внесення грошей у касу, відраховань із заробітної плати винних осіб. Окремо обліковується на субрахунок 83/3 "Різниця між роздрібними і купівельними цінами по недостаючих у зіпсованих товарно-матеріальних цінностях" різні знижки, накідки, які після погашення недостачі перераховуються в доходи підприємства на кредит рахунку 80 "Доходи, що підлягають розподілу". Туди ж зараховуються оприбутковані лишки товарів.

Приклад: У результаті проведеної інвентаризації в магазині виявлено відхилення від облікових даних. Недостачі по роздрібних цінах - 300 крб., торгова знижка - 8%, лишки - 80 крб., торгова знижка 10% - 8 крб. Списується недостача: на природні втрати - 100 крб.; за рахунок підприємства та її частина, по якій не виявлено винних осіб - 150 крб.; за рахунок винних осіб - 50 крб., лишки оприбутковані.

Дебет	Кредит	Сума, крб.	Пояснення операції
84	41/3	100	Відображення недостачі товарів у межах природних втрат
89	84	92	Списання недостачі на природні втрати: на купівельну вартість /100-8/
42/1	84	8	на суму торгової знижки 8%
84	41/3	200	Відображення недостачі понад норми природних втрат /150+50/
42/1	83/3	16	Одночасно на суму торгової знижки /8% вартості за роздрібними цінами/
72	84	50	Списання недостачі за рахунок винних осіб /за роздрібними цінами/
44/3	84	138	Списання недостачі понад норми природних втрат за рахунок підприємства: на купівельну вартість /150-12/
83/3	84	12	на суму торгової знижки 8%
50, 70/1	72	50	Погашення недостачі винними особами
83/3	80	4	Одночасно на суму торгової знижки 8%
41/3	80	72	Оприбуткування лишків: на купівельну вартість
41/3	42/1	8	на суму торгової знижки

В оптовій і роздрібній торгівлі часто проводиться переоцінка товарів.

Переоцінка – це зміна роздрібною ціни на товари в бік збільшення /дооцінка/ або в бік зменшення /уцінка/. Переоцінка товарів може проводитися: за рішенням уряду СРСР; за розпорядженням місцевих органів влади /зміни сезонних цін на продовольчі товари, плодоовочеву продукцію/; за вказівками управління торгівлі /уцінка товарів застарілих фасонів і моделей/ та ін.

Для переоцінки товарів створюється комісія, до якої входять представник вишестоящої організації, обліковий працівник, матеріально відповідальна особа та ін. Комісія проводить спочатку інвентаризацію товарів. Її результати оформляються описом-актом, де вказуються: назви товарів, сорт, артикул, старий і новий номери прейскурантів, кількість, стара і нова ціни, вартість товарів за старими і новими цінами, сума уцінки або дооцінки товарів. Результати переоцінки повинні бути розглянуті й затверджені керівником організації в двотижневий строк.

Для обліку переоцінки використовують рахунок І4 "Переоцінка товарно-матеріальних цінностей", на дебеті якого відображають суму уцінки, на кредиті - суму дооцінки.

Д-т	К-т	
І4	4І	- відображення суми уцінки
4І	І4	- відображення суми дооцінки

Списання результатів переоцінки проводиться за рахунок різних джерел. Сума уцінки за рішенням уряду списується за рахунок державного бюджету.

Д-т - 68 "Розрахунки з бюджетом";

К-т - І4 "Переоцінка товарно-матеріальних цінностей".

І навпаки, сума дооцінки підлягає перерахуванню в доход бюджету:

Д-т - І4 "Переоцінка товарно-матеріальних цінностей";

К-т - 68 "Розрахунки з бюджетом".

При змінах сезонних цін на продовольчі товари /овочі, фрукти/ результати переоцінки списується на рахунок валового доходу підприємства.

Д-т - 46 К-т - І4 - при зниженні сезонних цін;

46	І4
----	----

 - при підвищенні сезонних цін /методом червоного сторно/.

Уцінка товарів застарілих фасонів і моделей проводиться за рахунок спеціального фонду, що відображається за дебетом рахунку 86/І "Фонд уцінки товарів" і кредитом рахунку 4І "Товари".

6.II. Облік витрат обігу

Витрати обігу - це витрати матеріальних, грошових і трудових ресурсів, зв'язані із реалізацією товарів. У громадському харчуванні крім цих витрат включаються витрати на приготування їжі і витрати на організацію харчування.

До складу витрат обігу не включаються податки, штрафи, пеня, збитки від безнадійних боргів, втрати від стихійного лиха.

Для обліку цих витрат використовується рахунок 44 "Витрати обігу" і його субрахунки: І - "Витрати підприємств оптової торгівлі"; 2 - "Витрати овочесховищ"; 3 - "Витрати підприємств роздрібною торгівлі"; 4 - "Витрати підприємств громадського харчування".

Всередині субрахунків аналітичний облік витрат ведеться за статтями затвердженої номенклатури. Діюча номенклатура затверджена в 1986 р. і включає в себе 26 статей:

01 "Витрати на залізничні, водні, повітряні перевезення";

02 "Витрати на автомобільні і вантажні перевезення".

На ці статті відносяться плата /тариф/ за перевезення, витрати на подачу, зважування транспорту, обладнання кузова, збереження вантажів у дорозі, проведення аналізів і експертиз по визначенню якості товарів, на утримання власних під'їзних шляхів.

На статті 1 і 2 не відносять втрати товарної маси, штрафи, платежі за наднормативний простій транспорту, які списуються на фінансові результати підприємства.

03 "Заробітна плата" – заробітна плата всіх категорій робітників, як штатних, так і осіб, які не числяться в штаті підприємства. В нових умовах зміст цієї статті розширений – на ній обліковуються всі види заробітку, тому по суті ця стаття ідентична з економічним елементом "Заробітна плата".

04 "Витрати на оренду будівель, споруд, приміщень і інвентаря" – відображається нарахована амортизація власних основних засобів, орендна плата за орендовані основні засоби.

05 "Витрати на утримання будівель, споруд, приміщень і інвентаря" – витрати на освітлення, опалювання, водозабезпечення, каналізацію та інші комунальні послуги, утримання приміщень і територій в чистоті: таврування вимірвальних приладів, оплата позавідомчої охорони та ін.

06 "Витрати на поточний ремонт" – всі витрати з поточного ремонту, крім заробітної плати робітників, яка відноситься на статтю 03. В нових умовах господарювання на цю статтю записують відрахування в ремонтний фонд.

07 "Знос санітарного одягу, столової білизни, малоцінних і швидкозношуваних предметів", крім того, на цій статті обліковуються витрати на прання і ремонт спецодягу, придбання мила, ниток, тканин.

08 "Витрати на столовий посуд і прибори" – використовується тільки в громадському харчуванні.

09 "Витрати на паливо, газ і електроенергію для виробничих потреб" – тільки на виробничі потреби в громадському харчуванні /приготовування їжі/.

10 "Витрати на зберігання, сортування і пакування товарів, утримання холодильних пристроїв" – утримання сортувального, пакувального, холодильного устаткування, вартість пакувальних матеріалів: папери, пакети, шнурка, цияків, стружки, вартість льоду для охолодження.

11 "Витрати на торгову рекламу" - витрати на оголошення в газетал, журналах, по радіо, телебаченню, за виготовлення плакатів, етикеток, світлової реклами, оформлення вітрин.

12 "Проценти за користування банківським кредитом". Ця стаття зменшується на суму процентів, одержаних від покупців за товари продані в кредит.

13 "Втрати товарів і продуктів при перевезенні, зберіганні і реалізації в межах норм природних втрат", крім того втрати в магазинах самообслуговування, нарахування резерву для погашення природних втрат.

14 "Втрати від пониження якості продовольчих товарів при дотриманні нормальних умов їх зберігання" - в овочесховищах.

15 "Втрати товарів і продуктів понад норми, втрати на недостачах в зв'язку з відмовленням суду через необгрунтованість позову".

16 "Інші невиробничі втрати" - втрати не зв'язані з товарними операціями /перевитрата енергії та ін./.

17 "Витрати на тару" - амортизація, ремонт, перевезення, вантажно-розвантажувальні роботи, різниця між збутковими і приймальними цінами. На зменшення цієї статті відносять доходи з тари /оприбуткування безплатно отриманої тари, різниця в цінах та ін./.

18 "Втрати з тари" - біл, псування тощо.

19 "Витрати на охорону праці і техніку безпеки" - щомісячні відрахування за встановленими нормами.

20 "Інші витрати" - канцелярські й поштово-телеграфні витрати, придбання спеціальної літератури, утримання легкового транспорту /крім зарплати водія/, інкасація виручки, придбання касових чеків і контрольної стрічки, відрахування на соціальне страхування, оплата за виконані обчислювальні роботи та ін.

Синтетичний облік витрат обігу ведеться, як зазначалося, на рахунку 44 "Витрати обігу", за дебетом якого показують збільшення витрат, за кредитом - їх списання. Рахунок 44 дебетується в кореспонденції з кредитом таких рахунків: 05 "Матеріали", 06 "Паливо",

12 "Малоцінні і швидкозношувані предмети", 13 "Знос малоцінних швидкозношуваних предметів" - на суму використаних матеріальних цінностей і нарахованого зносу; 50 "Каса", 51 "Розрахунковий рахунок" - різні поточні платежі; 60 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками", 76 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами" - транспортні витрати та інші послуги зі сторони; 69 "Розрахунки з страхування", 70 "Розрахунки з оплати праці" - на суму нарахованої зарп-

бітної плати і відрахувань на соціальне страхування; 84 "Недостатки і втрати від исування цінностей", 89 "Резерви наступних видатків і платежів" - на суму списаних за рахунок підприємства товарних втрат, створеного резерву для цих потреб, на інші цілі; 86 "Амортизаційний фонд" - на суму нарахованої амортизації і ремонтного фонду.

Рахунок 44 "Витрати обігу" кредитується рідко. При одержанні в касу процентів за товари, продані в кредит:

Д-т-50 "Каса";

К-т-44 "Витрати обігу".

При одержуванні безплатно одержаної тари:

Д-т-41/6 "Тара з товаром і порожня";

К-т-44 "Витрати обігу".

У кінці місяця зібрані на дебеті рахунку 44 витрати обігу повинні бути списані. Витрати за статтею "Заробітна плата" описуються з кредиту рахунку 44 в дебет рахунку 87 "Фонди економічного стимулювання" субрахунок 2 "Фонд оплати праці". Інші витрати погашаються за рахунок валового доходу і списуються в дебет рахунку 80 "Доходи, що підлягають розподілу".

На рахунку 44 "Витрати обігу" як дебетове сальдо залишається тільки витрати, що відносять до нереалізованих товарів. На практиці прийнято розподіляти між реалізованими і нереалізованими товарами не всі витрати, а тільки транспортні - за статтями 1 і 2. Для визначення сум витрат обігу, що відносять до залишку товарів, робиться спеціальний рахунок:

Транспортні витрати			Товари за роздрібними цінами			Середній процент гр.3х100 гр.6	Витрати обігу на залишок товарів, гр.5хгр.7 100
На початок місяця	За місяць	Всього	Реалізовані за місяць	Залишок на кінець місяця	Всього		
1	2	3	4	5	6	7	8
400	800	1200	600000	200000	800000	0,15	300

Сума 300 крб. залишається як сальдо за рахунком 44 "Витрати обігу" на кінець місяця, а решта витрат списується в дебет рахунку 80 "Доходи, що підлягають розподілу".

6.12. Виявлення фінансових результатів і їх облік у нових умовах господарювання

У 1987 р. торгівля в СРСР перейшла на нові умови господарювання – на самофінансування. В зв'язку з цим відбулися значні зміни в формуванні і розподілі доходів торгових організацій.

Нині в торгівлі застосовується нормативний метод розподілу доходів за другою моделлю госпрозрахунку:

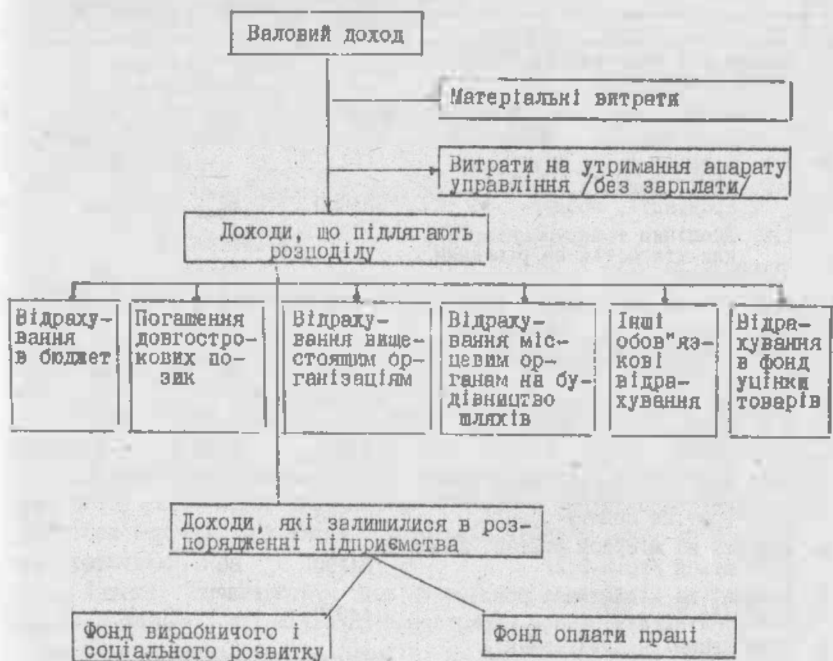


Рис. 6.2. Схема розподілу доходів у торгівлі

Для обліку фінансових результатів у торгівлі використовується рахунок 80 "Доходи, що підлягають розподілу". Використання доходів протягом року відображається на рахунку 81 "Використання доходів" і

ного суобрахунаках 81/1 "Платежі в бюджет з доходів", 81/2 "Використання доходів на інші потреби". Для визначення фінансових результатів за даними бухгалтерського обліку проводиться розрахунок /табл.6.1/.

Таблиця 6.1

Розрахунок формування і розподілу доходів

№ п/п	Показник	Сума, крб.	Відображення обліку	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
I	Доходи від торгової та інших видів діяльності:			
	Всього	228560		
	В тому числі:			
I.1	Валовий дохід від реалізації товарів, готової продукції, послуг	225000	46	80
I.2	Дооцінка товарно-матеріальних цінностей за рішенням уряду	-	14	80
I.3	Уцінка за рішенням уряду	2360	80	14
I.4	Штрафи, пені, неустойки, одержані й виплачені /сальдо +, -/	+1200	51, 91	80
2	Витрати обігу: всього	151300		
2.1	Виключається заробітна плата	64630	87/2	44
2.2	Витрати на утримання апарату управління /без витрат на оплату праці/	548		
3	Витрати за мінуом статей, що виключаються /гр.2-2.2/	84190	80	44
4	Доходи, що підлягають розподілу /гр.1-гр.3/	144370		
5	Обов'язкові відрахування і платежі	59204		
	У тому числі:			
5.1	Відрахування в держбюджет: норматив, %	20,0		
	сума	28874	81/1	68
5.2	Погашення довгострокових кредитів	4270	81/2	51

Закінчення таол. 6.І

І	2	3	4	5
5.3	Відрахування вищестоящим органам			
	норматив, %	8,0		
	сума	11550	8І/2	78
5.4	Відрахування місцевим орга- нам на будівництво і ремонт автомобільних шляхів	1230	8І/2	5І
6.5	Відрахування у фонд на від- шкодування втрат від уцінки товарів	12420	8І/2	88/І
5.6	Інші обов'язкові витрати і відрахування	860	8І/2	Різні
6	Доходи, що залишаються в розпоряд- женні підприємства /стр.4-5/	85166		
7	Направляються::			
7.1	У фонд виробничого і соціаль- ного розвитку:			
	норматив, %	20		
	сума	17033	8І/2	87/І
7.2	У фонд оплати праці:			
	норматив, %	80		
	сума	68133	8І/2	87/2

Таким чином розподіл доходів у торгівлі відбувається трьома етапами.

Перший - із загальної суми валового доходу вираховуються витрати обігу /крім заробітної плати/ і витрати на утримання органів управління торгівлі і у такий спосіб визначають доходи, що підлягають розподілу.

Другий - визначаються обов'язкові відрахування й платежі. Платежі в бюджет і відрахування вищестоящим органам визначаються за твердими нормативами від доходів, що підлягають розподілу. Ці нормативи встановлюються на п'ятирічний строк і не можуть змінюватися. Інші платежі встановлюються виходячи із конкретних умов роботи підприємства; погашення довгострокових позик - при настанні строків цих платежів; відрахування на будівництво і ремонт шляхів - за рішенням місцевих органів влади; відрахування в фонд уцінки товарів проводиться за встановленим процентом обсягу товарообороту та ін.

Збільшок доходів після обов'язкових відрахувань і є госпрозрахунковий дохід, що залишається в розпорядженні підприємства. Цей дохід за встановленими в директивному порядку нормативами розподіляється у два фонди: фонд виробничого і соціального розвитку та фонд оплати праці.

Фонд виробничого і соціального розвитку є основним джерелом розширення, переозброєння торгового потенціалу, за рахунок цього фонду фінансуються соціально-культурні заходи. До складу цього фонду крім відрахувань від доходів входять також амортизація на повне відновлення, виручка від реалізації вилученого устаткування та ін. Облік ведеться на субрахунку 87/1 "Фонд виробничого і соціального розвитку".

Фонд оплати праці обліковується на рахунку 87 субрахунок 2. Утворюється він за рахунок відрахувань за стабільним нормативом від госпрозрахункового фонду. За рахунок вказаного фонду проводиться оплата праці торгових працівників, що показується в обліку:

Д-т - 87/2 "Фонд оплати праці";

К-т - 44 "Витрати обігу" - списання в кінці місяця нарахованої зарплати за рахунок фонду оплати праці.

Кошти цього фонду можуть використовуватися на оплату премій, одноразових заохочень.

6.13. Особливості обліку в матеріально-технічному постачанні

Організація постачання і обліку на підприємствах матеріально-технічного постачання базується на принципах оптової торгівлі. Основним документом є договір на поставки, який укладається як із постачальниками - промисловими підприємствами, так і з покупцями - торговцями, промисловими та іншими підприємствами:

Д-т - 62 "Розрахунки з покупцями і замовниками";

К-т - 46 "Реалізація" - відображення доходів від прокату.

У кінці місяця в дебет рахунку 46 "Реалізація" з кредиту рахунку 23 "Допоміжні виробництва" перечислюються виплатки на прокат і виявляється кінцевий результат, який списується:

Д-т - 46 "Реалізація";

К-т - 80 "Доходи, що підлягають розподілу".

Списання предметів, строк служби яких закінчився, проводиться за рахунок нарахованого зносу:

Д-т - ІЗ "Знос малоцінних і швидкозношуваних предметів";

К-т - 4І/5 "Предмети прокату".

Другою особливістю на підприємствах матеріально-технічного постачання є значною мірою інша структура витрат, ніж в оптовій торгівлі. Номенклатура витрат включає в себе І4 статей, які входять у чотири групи:

І. Транспортні витрати.

І.І. Витрати на завезення товарів.

І.2. Витрати на відправку товарів.

І.3. Витрати з оплати надбавок і доплат до цін за відвантажені металоконструкції в кількості не менше ніж за планом.

2. Складські витрати.

2.І. Заробітна плата складського персоналу.

2.2. Витрати на утримання і експлуатацію складських будинків та опоруд.

2.3. Витрати на утримання підйомно-транспортних механізмів і складського устаткування.

2.4. Відрахування в ремонтний фонд.

2.5. Витрати на тару, зберігання, сортування і пакування товарів.

2.6. Витрати на утримання апарату управління.

2.7. Інші складські витрати.

3. Непродуктивні втрати.

3.І. Недостачі й втрати в дорозі та під час зберігання в межах норм.

3.2. Недостачі й втрати в дорозі та під час зберігання понад норми природних втрат.

4. Інші витрати.

Націнки, виплачені постачальником.

Облік витрат, як і в торгівлі, ведеться на рахунку 44 "Витрати обігу", котрі в кінці місяця списуються за рахунок валового доходу:

Д-т - 80 "Доходи, що підлягають розподілу";

К-т - 44 "Витрати обігу".

Для обліку господарських операцій використовуються ті ж рахунки, що й в оптовій торгівлі: 4І/І "Товари на складах", 44/І "Витрати підприємств оптової торгівлі", 46/І "Реалізація товарів, готової продукції, робіт і послуг оптом". Оплата проводиться із спеціального позичкового рахунку.

На відміну від торгових організацій, підприємства матеріально-технічного постачання надають ряд додаткових послуг, які можна поділити на такі види:

1. Виробничі послуги: розрізування і розкрій матеріалів; фасування товарів у дрібну тару; спеціальне сортування товарів; виготовлення бланків, проектної конструкторської і технічної документації; копірувально-розмножувальні роботи.

2. Транспортно-експедиційні послуги: централізовані доставки продукції із баз і складів покупцям; одержання вантажів за дорученнями підприємств і організація їх доставки замовником.

3. Передача в тимчасове користування /прокат/ устаткування, апаратури і приладів із спеціальних пунктів прокату.

4. Інформаційно-посередницькі послуги.

Облік витрат з виробничих послуг ведеться на рахунку 23 "Допоміжні виробництва" за спеціальною номенклатурою статей, визначається собівартість наданих послуг.

Облік предметів прокату здійснюється на рахунку 41/5 "Предмети прокату". Витрати на прокат предметів обліковуються на рахунку 23 "Допоміжні виробництва" на спеціальному субрахунку "Прокат предметів прокату" за статтями: витрати на проведення технічного обслуговування; утримання і експлуатацію будівель, машин та механізмів; відрахування на відновлення прокатного парку.

Доходи від прокату обліковуються на рахунку 46 "Реалізація" субрахунок "Інша реалізація":

Д-т - 91 "Спеціальний позичковий рахунок";

К-т - 62 "Розрахунки з покупцями і замовниками - на суму одержаних грошей від замовників.

Г л а в а 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У БЮДЖЕТНИХ УСТАНОВАХ

7.1. Економічний зміст і організація бухгалтерського обліку в установах і організаціях, які перебувають на Державному бюджеті СРСР

Предмет, завдання і об'єкти бухгалтерського обліку в бюджетних установах. Бюджетні установи - охоплюють невиробничу сферу /охорону здоров'я, освіту, культуру, мистецтво, науку та інші соціально-культурні заклади, органи державної влади і державного управління, оборони, суди, прокуратуру/, які одержують всі необхідні для фінансово-господарської діяльності кошти із державного бюджету СРСР.

За допомогою бухгалтерського обліку бюджетні установи здійснюють планове керівництво процесом виконання державного бюджету і цільове витрачання бюджетних асигнувань. Він опирає дотримання фінансово-бюджетної дисципліни і найсуворішого режиму економії у витрачанні державних коштів, охороні соціалістичної власності. Виступаючи як засіб контролю за виконанням бюджету і кошторису видатків, бухгалтерський облік у бюджетних установах сприяє раціональному розподілу і перерозподілу національного доходу на цілі розширеного відтворення, а також чіткому взаємозв'язку бюджетних установ і галузей народного господарства.

Основними об'єктами бухгалтерського обліку в бюджетних установах є: грошові кошти, відкриті кредити, видатки за кошторисним призначенням, засоби в розрахунках, матеріальні цінності і позабюджетні кошти. Бухгалтерський облік у бюджетних установах ведеться подвійною системою згідно з планом рахунків, який затверджений 10 березня 1987 р. інструкцією № 61 Міністерства фінансів СРСР. Здійснюють його в основному централізовані бухгалтерії, організовані при виконкомах Рад народних депутатів, їх відділах /управліннях/, центральних, міських і районних лікарнях, міністерствах, державних комітетах і відомствах із використанням обчислювальної техніки.

Форми обліку і реєстри, які використовуються в бюджетних установах. У бюджетних організаціях використовують меморіально-ордерну, журнально-ордерну і таблично-перфокарткову /машинну/ форми обліку. Вибір форми обліку залежить від розміру установи, обсягу кошторису витрат, централізації й механізації обліку та ін. Журнально-ордерна форма обліку використовується часто у виробничій сфері /промисловості, сільському господарстві, будівництві та ін./, тому розглянемо її схематично. Журнально-ордерна форма обліку використовується у великих бюджетних установах, таких як вищі навчальні заклади, науково-дослідні інститути та ін. Основні реєстри цієї форми обліку такі: журнал - головна, журнали-ордери і допоміжні відомості. В журналах-ордерах ведеться облік операцій у хронологічному порядку на основі первинних документів або допоміжних відомостей за рахунками синтетичного обліку. Для спрощення обліку журнали-ордери в окремих випадках складають за аналітичними і синтетичними рахунками. В кінці місяця після відображення всіх операцій у журналах-ордерах виводять залишки, які переносяться в Головну книгу. Принцип побудови Головної книги такий: на кожному синтетичному рахунок відводиться окрема сторінка. Головна книга служить основою для складання балансу.

У бюджетних установах найчастіше використовують меморіально-ордерну форму обліку. Тому розглянемо її конкретніше. Суть цієї форми обліку така: перевірені й прийняті до обліку документи систематизуються за типами здійснення операцій /у хронологічному порядку/ і оформляються меморіальними ордерами і нагромаджувальними відомостями, яким присвоюють постійні номери:

меморіальний ордер № 1 - нагромаджувальна відомість на касові операції ф. 38I;

меморіальний ордер № 2 - нагромаджувальна відомість на рух засобів на бюджетних /поточних/ рахунках ф. 38I;

меморіальний ордер № 3 - нагромаджувальна відомість на рух засобів у поточних рахунках з позабюджетних засобів ф. 38I;

меморіальний ордер № 4 - нагромаджувальна відомість на розрахунки чеками із лімітованих книжок ф. 329;

меморіальний ордер № 5 - збір нагромаджувальних відомостей на заробітну плату і отипендію ф. 405;

меморіальний ордер № 6 - нагромаджувальна відомість на розрахунки з різними установами та організаціями ф. 408;

меморіальний ордер № 7 - нагромаджувальна відомість на розрахунки в порядку планових платежів ф. 408;

меморіальний ордер № 8 - нагромаджувальна відомість на розрахунки із підзвітними особами ф. 386;

меморіальний ордер № 9 - нагромаджувальна відомість на вибуття і переміщення основних засобів ф. 438;

меморіальний ордер № 10 - нагромаджувальна відомість на вибуття і переміщення малоцінних і швидкозношуваних предметів ф. 438;

меморіальний ордер № 11 - збір нагромаджувальних відомостей на приход продуктів харчування ф. 398;

меморіальний ордер № 12 - збір нагромаджувальних відомостей на видатки продуктів харчування ф. 411;

меморіальний ордер № 13 - нагромаджувальна відомість на видатки матеріалів ф. 396;

меморіальний ордер № 14 - нагромаджувальна відомість нарахувань доходів за спеціальними коштами ф. 409;

меморіальний ордер № 15 - збір відомостей щодо розрахунків із батьками за утримання дітей ф. 406.

З інших операцій і з операцій "Сторно" складаються окремі меморіальні ордери ф. 274, які номеруються починаючи із 16-ти за кожний місяць окремо.

Всі меморіальні ордери реєструються в книзі "Журнал - головна", де облік ведеться за субрахунками. Якщо бюджетна установа невеличка, згідно з рішенням головного бухгалтера облік у книзі "Журнал - головна" може вестись за рахунками. Книга "Журнал - головна" відкривається записами сум залишків на початок року згідно з заключним балансом за звітний рік. Книга "Журнал - головна" призначена для синтетичного обліку і нові записи в ній проводяться в міру складання меморіальних ордерів один раз за місяць. У кінці року за даними книги "Журнал - головна" складається баланс.

Аналітичний облік в установах, які ведуть облік за меморіально-ордерною формулою, ведеться в таких облікових реєстрах: касова книга, книга аналітичного обліку касових видатків, книга виданих грошей на виплату заробітної плати /якщо заробітна плата виплачується через роздавача/, книга асигнувань і фактичних видатків, реєстри аналітичного обліку депонованої заробітної плати, реєстри кількісно-сумового обліку матеріальних цінностей, карточки обліку спеціальних коштів та інше. По закінченні кожного місяця в реєстрах аналітичного обліку підраховуються результати оборотів і виводяться залишки за субрахунками. Для контролю за правильністю бухгалтерських записів за рахунками синтетичного і аналітичного обліку складаються оборотні відомості на кожну групу аналітичних рахунків, які об'єднані відповідним синтетичним рахунком. Результати оборотів і залишки по кожному аналітичному рахунку оборотних відомостей звіряються з результатами оборотів і залишками цих рахунків книги "Журнал - головна". Після звірки складають бухгалтерський баланс та інші форми звітності. Схеми меморіально-ордерної форми зображена на рис. 7.1.

Завдяки неухильному розвитку науки, удосконаленню практики ведення бухгалтерського обліку, його централізації, широкого впровадження засобів механізації і автоматизації у народному господарстві країни створено якісно нову форму обліку - таблично-механізовану /таблично-перфокарткову, як її раніше називали/. Вона ґрунтується на комплексному використанні обчислювальних машин і персональних комп'ютерів для всього облікового процесу - від опрацювання первинної документації до складання звітності, відзначається вищим рівнем опрацювання економічної інформації. ●

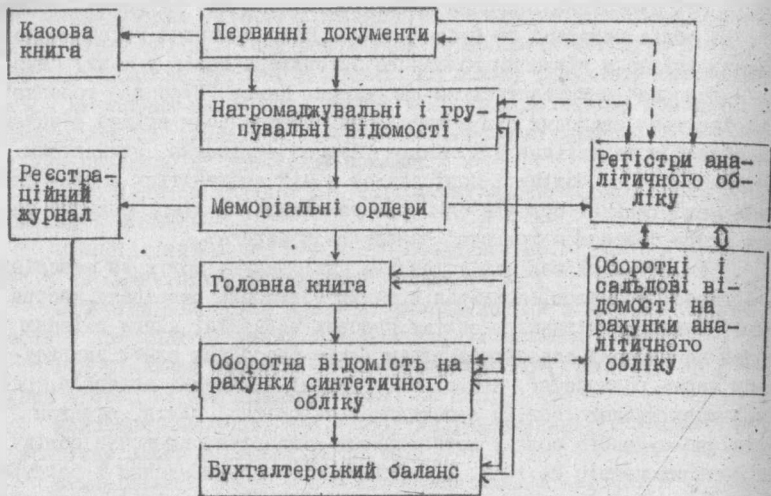


Рис. 7.1. Організація обліку при меморіально-ордерній формі обліку.

Умовні позначення: ————— - записи поточної інформації; —————> - накладання звітності; - - -> - звірка записів

7.2. Облік основних засобів

Склад основних засобів і організація їх обліку в бюджетних установах і організаціях. Бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в реєстрах обліку надходження основних засобів, їх переміщення в рамках установи і вибуття, а також контроль за збереженням і правильним використанням кожного об'єкта.

У складі основних засобів обліковуються: будови, споруди і передаточні прилади, машини і устаткування, білізна, постільні речі, одяг і взуття, транспортні засоби, інструменти, виробничий і господарський інвентар, бібліотечний фонд, інші основні засоби.

Земельні ділянки, які передані в користування установи, обліковуються тільки в натуральному /кількісному/ вираженні.

Не відносять до основних засобів: а/ предмети вартістю до 100 крб. за одиницю, незалежно від строку служби; б/ білизна, постільні речі, одяг і взуття при вартості до 2 крб. /включно/ за одиницю; в/ предмети дову /невода, оітї та ін./.

До основних засобів відносять незалежно від вартості і строку служби: сільськогосподарські машини і знаряддя, доросла робоча і продуктивна худоба, бібліотечні фонди, музейні цінності /крім музейних експонатів/ і документація з типового проектування.

Для обліку основних засобів призначений рахунок ОІ "Основні засоби", який підрозділяється на субрахунки:

- ОІО "Будова";
- ОІІ "Споруди";
- ОІІ "Передаючі пристосування";
- ОІЗ "Машини і обладнання";
- ОІА "Білизна, постільні речі, одяг і взуття";
- ОІБ "Транспортні засоби";
- ОІВ "Інструменти, виробничий і господарський інвентар";
- ОІГ "Робоча і продуктивна худоба";
- ОІД "Бібліотечний фонд";
- ОІЕ "Інші основні засоби".

Для правильної організації обліку основних засобів всі вони повинні знаходитися на відповідальному збереженні матеріально відповідальних осіб, призначених наказом керівника установи.

Основні засоби обліковуються за початковою вартістю, а об'єкти, які первоцінювалися станом на 1 січня 1973 р. - за відновленою вартістю. Облік основних засобів ведеться в повних карбованцях без копійок, крім білизни, постільних речей, одягу і взуття та бібліотечних фондів.

Основні засоби, що одержані і передані безкоштовно в установленому законом порядку, а також ті, що вибули, відображаються за балансовою вартістю. Якщо основними засобами вже неможливо користуватися, то вони списуються, в порядку, який встановлений типовою інструкцією "Про порядок списання основних засобів".

Облік основних засобів ведеться в розрізі інвентарних об'єктів по місцях їх збереження і відповідальних особах. Для організації обліку і забезпечення контролю за збереженням основних засобів кожному об'єкту /крім білизни, постільних речей, одягу, взуття/

присвоюється інвентарний номер, який складається із восьми знаків. Перші три знаки означають субрахунок, четвертий – групу основних засобів, останні чотири знаки – порядковий номер предмета в групі. Так, наприклад, інвентарний номер 01110421 означає субрахунок 011 "Споруди", група I – споруди виробничого характеру, порядковий номер об'єкта 0421. Для білизни, взуття та іншого інвентарний номер складається із семи знаків /порядковий номер представлений трьома знаками/.

Облік операцій по надходженнях і безкоштовному одержанню основних засобів ведеться в меморіальному ордері № 6 /якщо ОЗ надходять у порядку планових платежів, тоді № 7/, а облік операцій по вибуттю і переміщенні основних засобів – в меморіальному ордері № 9. Записи в ці меморіальні ордери вводяться по кожному документу в хронологічному порядку. По закінченні місяця підсумки по цих меморіальних ордерах записують у книгу "Журнал – головна".

Аналітичний облік основних засобів ведеться на інвентарних карточках форми ОС-6, ОС-8 /по кожному інвентарному об'єкту/ і ОС-9 – для обліку однорідних предметів.

Карточка форми ОС-6 призначена для обліку будівель, споруд, передаточних пристосувань, машин і устаткування, інструментів, виробничого і господарського інвентаря, транспортних засобів. Карточка форми ОС-8 служить для обліку робочої, продуктивної і племінної худоби, а також для обліку багаторічних насаджень і капітальних витрат на покращання земель. Карточка форми ОС-9 використовується для групового обліку білизни, постільних речей, одягу, взуття і бібліотечних фондів. Записи в карточках ведуться в кількісному і сумовому вираженні /за винятком карточок для бібліотечних фондів, де записи ведуться тільки в грошовому вираженні загальною сумою/.

Інвентарні карточки форм ОС-6, ОС-8, ОС-9 реєструються в описах інвентарних карточок з обліку основних засобів форми ОС-10 і зберігаються в картотеках бухгалтерії.

Аналітичний облік надходжень основних засобів у експлуатацію оформляється актом прийому-передачі /форма ОС-1/, в якому дається характеристика і вартість прийнятого об'єкта.

Переміщення основних засобів всередині установи оформляється накладом на внутрішнє переміщення /форма ОС-2/. Для оформлення списання основних засобів застосовують акти про ліквідацію основних засобів у бюджетних установах /форма ОС-4/.

Характерною особливістю обліку основних засобів у бюджетних установах є те, що на основні засоби цих установ не проводяться

амортизаційні нарахування, а нараховується знос. Знос об'єктів основних засобів визначається за повний календарний рік /незалежно від того, в якому місяці звітного року вони були придбані або побудовані/, згідно із встановленими нормами.

При вибутті основних засобів у зв'язку із їх ліквідацією або безкоштовною передачею за карточками форм ОС-6, ОС-8, ОС-9, визначається загальна сума зносу за час знаходження предмета в експлуатації, але при цьому знос не може перевищувати 100% вартості основних засобів.

Кореспонденція субрахунків з основних бухгалтерських операцій, зв'язаних із рухом основних засобів

Номер п/п	Зміст операції	Номер субрахунків	
		За дебетом	За кредитом
1	2	3	4
1	Безплатне одержання основних засобів /різні бюджети/	010-019	250, 020
2	Придбання машин і устаткування, одязи, постільних речей, одягу, та ін.	013-019	178, 179, 130, 131, 090, 091, 100, 101, III
	Одночасно проводиться другий запас	200, 2II	250
3	Прийом в експлуатацію заново побудованих будівель, споруд і передаточних пристосувань	010-012	250
4	Оприходування виготовлених господарським способом основних засобів	014, 016, II9	084
	Одночасно проводиться запас	200, 2II	250
5	Оприходування залишків основних засобів, виявлених при інвентаризації	010-019	250
6	Безплатна передача основних засобів	250, 020	010-019
7	Реалізація невикористаного устаткування, транспортних засобів та ін.	250, 020	013-016, 019
	Одночасно проводиться другий запас на суми, які залишаються в розпорядженні організації	110	246
8	Списання основних засобів від ліквідації	250, 020	010-019
9	Списання недостач основних засобів, виявлених при інвентаризації і прийнятих за рахунок установи	250, 020	013-019

1	2	3	4
10	Списання недостачі основних засобів, виявлених при інвентаризації, віднесених за рахунок винних осіб	250, 020	013-019
	Одночасно проводиться інший запис на суму, яка підлягає стягненню із винних осіб і зачисленню в доход бюджету	170	173
11	Переведення предметів із складу основних засобів в склад малоцінних і швидкозношуваних предметів	250, 020	013-019
	Одночасно проводиться запис на оприходування малоцінних і швидкозношуваних предметів	070, 071	260
12	Начислені суми зносу в останній робочий день грудня	250	020

7.3. Облік матеріальних запасів і малоцінних швидкозношуваних предметів

Організація обліку матеріальних запасів. До складу матеріальних запасів у бюджетних установах і організаціях відносять: будівельні матеріали, устаткування до встановлення, матеріали, продукти харчування, паливо і паливо, корми, фураж, тара, запасні частини, молодяк тварин, матеріали для навчальних, наукових та інших цілей, а також матеріали довгострокового використання, спеціальне устаткування для госпдоговірних науково-дослідних робіт.

Основними завданнями обліку матеріальних запасів є: забезпечення збереження і контролю за рухом і правильним використанням всіх матеріальних цінностей; дотримання установлених норм запасів і витрат, своєчасне виявлення невикористаних матеріалів, які підлягають реалізації у встановленому порядку; одержання точних даних про залишки, які знаходяться на складах установи.

Облік матеріальних цінностей у бухгалтерії ведеться в кількісному і сумовому вираженні за найменуваннями матеріалів і відповідальними особами. Матеріали і продукти харчування обліковуються за вартістю їх придбання або за роздрібною ціною.

Облік матеріальних цінностей на складі ведеться матеріально відповідальною особою в книзі складського обліку матеріалів ф. М-17 тільки за найменуваннями, сортами і кількістю.

Матеріали і продукти харчування в облікових реєстрах по приходу записуються на основі первинних документів /рахунків, актів та ін./ тим числом, коли одержані цінності. В тих випадках, коли

є розбіжності із даними документів постачальника, складається акт приймання за формов 429.

Якщо в організації чи установі є витрати на найм транспорту для перевезення матеріалів, то вони списуються на відповідні статті витрат за рахунок асигнувань, за якими ці цінності придбались. Видатки на доставку продуктів харчування, медикаментів і перев'язних засобів відносять на статтю 3 "Канцелярські і господарські видатки".

Видача матеріалів із складу проводиться за документами, які затверджені керівником установи. Для видачі матеріалів використовують такі документи:

- а/ накладна /вимога/ - форма 434;
- б/ меню-вимога - форми 298 і 299 /для продуктів харчування/;
- в/ повідомість на видачу кормів - форма 397;
- г/ повідомість видачі матеріалів на потреби установи - форма 410;
- д/ забірна карта - форма 431;
- е/ пляжовий листок;
- є/ товарно-транспортна накладна - форма 1-т.

Списання матеріалів і продуктів харчування проводиться за цінами їх придбання або середніми цінами, якщо вони будуть придбані за різними цінами.

Для синтетичного обліку матеріальних запасів призначені рахунки: 03 - "Вироби і продукція" /2 субрахунки/; 04 - "Обладнання, будівельні матеріали і матеріали для наукових досліджень" /4 субрахунки/; 05 - "Молодняк тварин на відгодівлі" /1 субрахунок/; 60 - "Матеріали і продукти харчування". /10 субрахунків/.

Одним із нових напрямів в обліку матеріалів у бюджетних установах є використання оперативного-бухгалтерського /сальдового/ методу обліку, який передбачає використання твердих облікових цін. Суть такого методу така: сортовий кількісний облік матеріальних цінностей ведеться тільки на складах і здійснюється безпосередньо матеріально відповідальною особою. В бухгалтерській бюджетних установ облік руху матеріальних цінностей ведуть тільки в грошовому вираженні за місцями, матеріально відповідальними особами і групами матеріалів.

Організація обліку МШП. У складі малоцінних і швидкозношуваних предметів у бюджетних установах обліковують: предмети вартістю 100 крб. за одиницю незалежно від строку служби; сілизну, постільні речі, одяг і взуття, сценічно-постановчі засоби вартістю до 2 крб. за одиницю; засоби вилову і телефонні апарати незалежно від вартості й строків служби.

МШП обліковуються на активному рахунку 07 "Малоцінні і швидкозношувані предмети", який підрозділяється на два субрахунки:

- 070 "Малоцінні і швидкозношувані предмети на складі";

07І "Малоцінні і швидкозношувані предмети в експлуатації".

За дебетом рахунку 07 відображають надходження МШП на склад у кореспонденції із кредитом рахунків з обліку грошових засобів і витрат. Одночасно збільшуються фактичні витрати і фонд МШП. Операції, зв'язані із надходженням МШП, обліковують на основі таких відомості - форма № 408І /меморіальний ордер № 6/ і відомості - форма № 386 /меморіальний ордер № 8/.

Облік МШП, які знаходяться на складі, матеріально відповідальні особи ведуть за найменуваннями предметів і їх кількості в книзі - форма М-І7. Видача цих предметів із складу проводиться за накладною /вимогом/ - форми 434 і М-І7. У бухгалтерії такий облік ведеться за назвами предметів, їх кількістю, вартістю, матеріально відповідальними особами на картках форми № 296-а. Видача цих предметів із складу проводиться за накладною /вимогом/ - форма 434.

Відпускання МШП зі складу в експлуатації вартістю до 2 крб. за одиницю і навчальних посібників до 5 крб. за одиницю проводиться із одночасним їх списанням із балансу. Предмети білизни, постільних речей, одягу і взуття, столового інвентаря, видані в експлуатацію, не списують з балансу, а відображають на субрахунку 07І "Малоцінні і швидкозношувані предмети в експлуатації". Предмети вартістю більше 2 крб. за одиницю і навчальні посібники більше 5 крб. за одиницю, які видаються зі складу, обліковують на субрахунку 07І. І лише тоді, коли такими МШП неможливо користуватися, вони списуються із балансу.

Облік операцій по висутттю і переміщенню МШП ведуть у відомості - форма № 438 /меморіальний ордер № 10/.

Кореспонденція субрахунків з основних бухгалтерських операцій, зв'язаних із рухом матеріалів і МШП

№ п/п	Зміст операції	Номер субрахунків		Регистри обліку
		за дебетом	за кредитом	
1	2	3	4	5
1	Оприходження готових виробів і продукції, що передані на склад	030, 031	080, 081, 400	
2	Реалізація готових виробів і продукції підсобних господарств	280, 281	030, 031	
3	Одержання від постачальників устаткування і будівельних матеріалів для будівництва	040, 041	150	

1	2	3	4	5
4	Списання устаткування і будівельних матеріалів, які витрачені на об'єкти нового будівництва, виконані господарським способом	203, 212	040, 041	
5	Оприходування зайвого устаткування і будівельних матеріалів, виявлених при інвентаризації	040, 041	231, 143	
6	Сдержання зі складу матеріалів довгострокового користування	043	060	
7	Списання витрачених матеріалів довгострокового користування	082, 083, 200, 211	043	
8	Придбано спеобладнання для виконання науково-дослідних робіт	044	178, III	
9	Придбано худобу для відгодівлі	050	178, 248, III	
10	Надходження матеріалів і продуктів харчування	060-069	178, 179, 090-092	
11	Передача матеріалів і продуктів харчування на переробку	084	061, 063, 065, 067	
12	Списання матеріалів і продуктів харчування на основі виправданих документів	200, 202, 211	060-065, 067, 069	
13	Реалізація зайвих і невикористаних матеріалів	090, 091, 092, 100, 101, 102, 120, 178	060-064, 069, 040, 041	
14	Одночасно проводиться запис на зменшення фінансування	140, 230	173	
15	Списання суми недостач м'яса і молока, м'ясних і молочних продуктів, які підлягають стягненню із винних осіб /за державними розцінками з врахуванням коефіцієнта по м'ясу і м'ясопродуктах і коефіцієнта г-5 по молоку і молочних продуктах/ і зарахування в доход відповідного бюджету	170	173	
	Одночасно проводиться запис на списання із балансу вартості м'яса і молока, м'ясних і молочних продуктів за державними роздрібними цінами	230, 140	061	

1	2	3	4	5
16	Придбання МШП	070	178, 090, 111, 131,	179, 091, 112, 160
	Одночасно проводиться запис	200, 211	260	
17	Оприходування МШП, які надійшли із переробки	070	084	
	Одночасно проводиться інший запис	200, 211	260	
18	Видача із складу в експлуатацію МШП:			
	вартістю до 2 крб. за одиницю і навчальних посібників по 5 крб.;	260	070	
	вартістю більше 2 крб. за одиницю і навчальних посібників більше 5 крб.	071	070	
19	Оприходування зайвих МШП, виявлених при інвентаризації	070, 071	260	
20	Списання МШП, якими вже неможливо користуватися	260	071	
21	Реалізація зайвих невикористаних МШП	260	070, 071	
	Одночасно проводиться інший запис на суми, які підлягають перерахуванню в дохід бюджету	090, 100, 120,	091, 101, 178	178
22	Списання виявлених при інвентаризації недостач МШП:			
	прийнятих за рахунок установи віднесених на винних осіб	260	070, 071	
		170	070, 071	
	Одночасно проводиться інший запис на суми, які підлягають здачі в дохід бюджету	260	173	

7.4. Облік розрахунків

Облік розрахунків з постачальниками, підрядчиками і замовниками за виконання робіт і надання послуг. Розрахунки з постачальниками і підрядчиками за одержані товари і надані послуги здійснюються, як правило, через установи банку згідно з діючими правилами. Винятком є такі перерахування грошових коштів: в рахунок оплати за роботи за договорами з науково-дослідними установами; підприємствами зв'язку за передплату на газети і журнали, за послуги зв'язку;

підприємствами громадського харчування за харчування учнів професійно-технічного навчання /в розмірі 50% місячної вартості/.

Розрахунки з постачальниками, підрядчиками, обліковуються на рахунку І5 "Розрахунки з постачальниками, підрядчиками і замовниками за виконання робіт і надання послуг". Цей рахунок має 6 субрахунків.

На субрахунку І50 "Розрахунки з постачальниками і підрядчиками" обліковуються розрахунки з постачальниками за будівельні матеріали, конструкції, деталі і т.д., які придбані за рахунок коштів, асигнованих на капітальні вкладення, і розрахунки з підрядчиками по конструкціях і деталях, які передані їм для будівництва і монтажу, та за виконані будівельно-монтажні роботи. Аналітичний облік таких розрахунків ведеться по кожному постачальнику і підрядчику на спеціальних карточках ф. 292-а.

Розрахунки з підприємствами і організаціями по виконанню нами замовлень на дослідно-конструкторські розробки для науково-дослідних установ обліковуються на субрахунку І52 "Розрахунки по частковій оплаті замовлень на дослідно-конструкторські розробки за бюджетно тематично".

Виконання дослідно-конструкторських розробок здійснюється підприємствами або організаціями згідно з укладеним з науково-дослідними установами договором, який оформляється в установленому порядку. У договорі вказується повна вартість розробок чи виробів, розмір авансу і обсяг витрат поточного року, строк приймання готових виробів. Аналітичний облік за цим субрахунком ведеться по кожному підприємству і організації на карточках форми 292-а.

На субрахунку І53 "Розрахунки з замовниками за виконані роботи і надані послуги за позабюджетними коштами" в навчальних закладах обліковуються розрахунки з замовниками за виконані для них роботи і надані послуги, а також розрахунки з підприємствами і організаціями за роботи, виконані учнями в процесі виробничої практики. Аналітичний облік по цьому субрахунку І53 ведеться на обліграфічних карточках форми 289.

Субрахунок І54 "Розрахунки з замовниками на науково-дослідних роботах, які підлягають оплаті" використовується для обліку розрахунків із замовниками за виконані згідно з укладеним договором науково-дослідні роботи.

На субрахунку І55 "Розрахунки з замовниками по авансах на науково-дослідні роботи" обліковуються аванси, одержані від замовників у рахунок виконаних науково-дослідних робіт за договорами. Ана-

літатний облік за цими субрахунками ведеться за темами на карточках форми 292-а.

На субрахунку 156 "Розрахунки з залученими співвиконавцями для виконання госпдоговірних робіт", обліковуються розрахунки з співвиконавцями, які залучені для виконання окремих науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт за госпдоговорами науково-дослідної установи. Аналітичний облік за цим субрахунком ведеться по кожному співвиконавцю.

Облік розрахунків із підзвітними особами. Розрахунки з підзвітними особами по виданих їм авансах на оплату видатків, які не можуть бути проведені шляхом безготівкових розрахунків, обліковуються на субрахунку 160. Аванси під звіт видаються тільки особам, які працюють у цій установі, за розпорядженням керівника установи на основі письмової заяви одержувача з вказанням призначення авансу. Гроші, які видані під звіт, можуть витратитися тільки на цілі, що передбачені заявою. Про витрачання авансових сум підзвітні особи складають звіт з додченням документів, які підтверджують проведені видатки.

На цьому рахунку обліковуються також розрахунки щодо виплати заробітної плати через підзвітних осіб в установах, де посада касира не передбачена.

В органах соціального забезпечення на цьому субрахунку обліковуються розрахунки з підзвітними особами по виділених їм авансах для виплати одноразової допомоги пенсіонерам.

На суми, які видані підзвітним особам дебітується субрахунок 160 і кредитується відповідні субрахунки рахунків 09-12. На витрачені суми авансів при поверненні залишків підзвітних сум проводяться записи в кредит субрахунку 160 і дебет відповідних субрахунків рахунків 06, 07, 12, 18, 20, 21.

Аналітичний облік розрахунків з підзвітними особами ведеться в нагромаджувальній відомості на розрахунки з підзвітними особами форма 386 /меморіальний ордер № 8/ позиційним способом. По закінченні місяця результати за графом "Затвердженя сума видатків по звіту" - кредит субрахунку 160, і за графом "Дебет субрахунків", "Інші записи" записуються в книгу "Журнал - головна".

Облік розрахунків з різними дебіторами і кредиторами. У бюджетних установах розрахунки з різними дебіторами і кредиторами ведуться на рахунку 17 "Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами", який розподіляється на 9 субрахунків.

Суми недостач і крадіжок грошових коштів та матеріальних цінностей, суми витрат від ісування матеріальних цінностей, віднесені на рахунок винних осіб, і суми, які підлягають стягненню у встановленому порядку обліковуються на субрахунку І70 "Розрахунки з недостач". Згідно з діючим законодавством, сума недостач і крадіжок обчислюється в розмірі вартості недостаючих /вкрадених/ цінностей за державними роздрібними цінами. В окремих випадках збитки, викликані недостачею або втратами, відшкодовуються винними особами за роздрібними цінами з використанням коефіцієнтів. Так, відшкодування збитків, викликаних крадіжками, недостачами або втратою м'яса, молока, м'ясних і молочних продуктів, визначається за роздрібними цінами з використанням коефіцієнта З по м'ясу і м'ясопродуктах та коефіцієнта 2,5 по молоці та молочних продуктах.

У дебет субрахунку І70 відносять суми виявлених недостач, крадіжок і втрат у кореспонденції із кредитом відповідного рахунку грошових коштів або матеріальних цінностей. У кредит субрахунку І70 записують суми, які надійшли у відшкодування нанесених установі збитків.

На субрахунку І71 "Розрахунки з соціального страхування" обліковуються розрахунки з профсоюзними організаціями по державному соціальному страхуванню. Нерахування страхових внесків проводиться у встановлених процентах на заробітну плату всіх робітників і службовців. За кредитом субрахунку І71 записуються суми нарахованих внесків по соціальному страхуванню, суми, які надійшли від профспілкових організацій в погашення заборгованості. За дебетом цього субрахунку записують суми нарахованих допомог і виплат робітникам та службовцям по тимчасовій непрацездатності, виплат по догляду за дитиною, пенсій та інших виплат за рахунок коштів соціального страхування, а також суми страхових внесків, перерахованих профспілці.

На субрахунку І72 "Розрахунки з спеціальних видів платежів" обліковуються розрахунки: з батьками за утримання дітей у дитячих закладах; навчання у музичних школах; утримання вихованців у інтернатах; з робітниками і службовцями за харчування, одяг, харчування дітей в інтернатах при школах.

Субрахунок І73 "Розрахунки з платежів у бюджет" призначений для обліку розрахунків з бюджетом:

утриманих податків із заробітної плати і стипендій;

виявлених недостачах матеріальних цінностей і грошових коштів, які віднесені на винних осіб і підлягають здачі в доход бюджету;

виручених сум від реалізації матеріальних цінностей, які підлягають здачі в доход бюджету;

оплати за утримання дітей в школах-інтернатах;

інших надходжень.

Суми грошових коштів, які надійшли в тимчасове користування установи і підлягають при виникненні певних умов поверненню обліковуються на субрахунок І74 "Розрахунки з депозитних сум". Депозитні суми зберігаються на поточних рахунках з позабюджетних коштів в установах Держбанку СРСР і при виникненні умов видаються на ім'я тих осіб чи організацій, кому ці суми належать.

На субрахунок І76 "Розрахунки з коштів, які одержані на видатки через порушення" обліковуються розрахунки:

з установами і організаціями, від яких одержані кошти на видатки згідно з виконанням даних їм доручень;

за коштами, одержаними управліннями виконкомів Рад народних депутатів, - за збір металолому, за здачу, збереження інших вилів відходів;

за іншими надходженнями, які передбачені вказівками Міністерства фінансів СРСР.

Аналітичний облік за субрахунками І71, І72, І73, І74, І76 ведеться окремо по кожному виду рахунків на карточках форми 292-а.

Наступний субрахунок І77 "Розрахунки з депонентами" призначений для обліку сум заробітної плати і стипендій, які не одержані в установлений час. Аналітичний облік таких сум ведеться в книзі аналітичного обліку депонованої заробітної плати і стипендій.

На субрахунок І78 "Розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами" обліковуються розрахунки з іншими дебіторами і кредиторами та розрахунки з студентами і учнями за проживання в гуртожитку. Аналітичний облік з іншими дебіторами і кредиторами ведеться позиційним способом у нагромаджувальній відомості - меморіальному ордері № 6.

У деяких випадках для того, щоб не ускладнювати облік розрахунками по кожній окремій операції, установам і організаціям дозволено перераховувати періодично кошти в строки і в розмірах, раніше домовлених сторонами. Такі розрахунки мають назву розрахунків у порядку планових платежів і обліковуються на субрахунок І79 "Розрахунки в порядку планових платежів". Аналітичний облік ведеться в меморіальному ордері № 7.

Облік розрахунків з робітниками, службовцями та стипендіатами. Розрахунки з робітниками і службовцями по заробітній платі, виплатах по тимчасовій непрацездатності і по догляду за дитиною, а також із студентами і учнями по стипендіях та інших розрахунках в бюджетних і наукових організаціях обліковуються на синтетичному рахунку ІВ "Розрахунки з робітниками і службовцями і стипендіатами". Цей рахунок підрозділяється на 9 субрахунків.

Найбільшу питому вагу в кошторисі видатків займають видатки на заробітну плату. Тому правильна організація їх обліку має важливе значення в організації всіх інших розрахунків.

Заробітна плата нараховується і раз в місяць і відображається в обліку в останній день місяця. Документами для її нарахування є накази про прийом, звільнення і переміщення співробітників /де вказуються ставки заробітної плати/, таблиці обліку використаного робочого часу та інші документи.

Всі операції, зв'язані з нарахуванням і виплатою заробітної плати робітникам і службовцям, а також виплат по тимчасовій непрацездатності і по догляду за дитиною, обліковують на субрахунку ІВ0 "Розрахунки з робітниками і службовцями". За кредитом цього субрахунку відображають нараховану заробітну плату та інші виплати, за дебетом – суми, утримані і виплачені робітникам і службовцям, а також суми заробітної плати, які переведені на рахунок "Депоновані суми". Після видачі заробітної плати всі платіжні відомості і випадкові касові ордери додають до звіту касира і реєструють у меморіальному ордері № І. Всі розрахункові відомості і документи, які послужили основою для нарахування заробітної плати, залучаються до меморіального ордеру № 5.

Суми заробітної плати, що нарахована робітникам і службовцям, є фактичними витратами для бюджетних установ і вони відображаються на рахунках з обліку фактичних видатків. Нараховані суми виплат по тимчасовій непрацездатності і по догляду за дитиною обліковують на субрахунку ІВ1 "Розрахунки по соціальному страхуванню".

Розрахунки з утриманих із заробітної плати сум, які виникають у процесі видачі заробітної плати, відображають на субрахунках:

ІВ3 "Розрахунки з платежів у бюджет";

ІВ2 "Розрахунки з робітниками і службовцями за товари, які продані в кредит";

ІВ3 "Розрахунки з робітниками і службовцями по безготівкових перерахуваннях на рахунки з вкладів в Ощадбанк СРСР";

ІВ4 "Розрахунки з робітниками і службовцями по безготівкових перерахуваннях внесків згідно з договорами добровільного страхування";

185 "Розрахунки з членами профспілок по безготівкових перерахуваннях сум членських профспілкових внесків";

186 "Розрахунки з робітниками і службовцями по позиках Держбанку СРСР";

187 "Розрахунки по виконавчих документах та інших стягненнях";

189 "Інші розрахунки за виконані роботи".

Кореспонденція субрахунків при операціях, зв'язаних з обліком розрахунків

Номер п/п	Назва операції	Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Розрахунки з замовниками і підрядчиками за здані в експлуатацію об'єкти будівництва	203, 212	150
2	Надходження від замовника сум за виконання науково-дослідної роботи за договорами	III	154
3	Здача замовникам виконаних науково-дослідних робіт за вартість, передбаченою договором	154	282
4	Видача з каси установи сум у підзвіт	160	120
5	Пред'явлення авансового звіту про витрачання підзвітних сум	030-067, 068, 070 082, 200	160
6	Надходження сум у касу і на бюджетний /поточний/ рахунок в погашення недостач	090-093, 120 100-102	170
7	Нарахування внесків на державне соціальне страхування	200, 203, 211, 212, 213, 217	171
8	Перерахування профспілці сум внесків	171	090-093, 100-102, III, III2
9	Нарахування плати за утримання дітей в дитячих дошкільних закладах	172	236
10	Надходження плати за утримання дітей	090, 100, 101, III, 120	172
11	Перерахування сум, які підлягають здачі в доход бюджету	173	090-092, 100-102, III
12	Виплата з каси установи депонуваних сум	177	120

1	2	3	4
13	Перерахування сум поставщикам агідно з пред'явленими рахунками за матеріальні цінності	178	090-093, 096 100-102, III
14	Перерахування сум постачальникам за матеріальні цінності в порядку планових платежів	179	090, 091, 100, 101
15	Суми кредиторської заборгованості, що підлягають здачі в доход бюджету, по яких вийшов строк позивної давності	178	173
16	Нарахування заробітної плати штатним і позаштатним робітникам та службовцям	200, 203, 211, 212	180
17	Утримано із заробітної плати робітників і службовців суми податків та інших платежів	180	173, 182, 183, 184, 185, 186, 187
18	Нарахування стипендій	200	181
19	Виплати заробітної плати і стипендій рахунок 160 /якщо через роздавачів грошей/	180, 181	120, 160

7.5. Облік фінансування бюджетних установ

Суми видатків бюджетної установи, які затверджені бюджетом, називаються бюджетними кредитами або асигнуваннями. Згідно з затвердженими кошторисами видатків-бюджетні установи фінансуються за рахунок коштів союзного, республіканського та місцевого бюджетів /в залежності від бюджетної підпорядкованості/. Фінансування здійснюється двома методами: методом відкриття кредитів і методом перерахування коштів на поточні рахунки розпорядників кредитів /нагадаємо, що розпорядники кредитів є трьох ступенів: головний розпорядник, розпорядник кредитів другого ступеня і розпорядник кредитів третього ступеня/.

Новий порядок фінансування передбачає відкриття кредитів установам і організаціям, які перебувають на союзному бюджеті і республіканському бюджеті союзних республік, один раз у рік з поквартальним розподілом. Кредити відкриваються в розмірах асигнувань, передбачених кошторисами видатків з урахуванням внесених поправок. Перерахування коштів на утримання установ, які знаходяться на республіканських бюджетах автономних республік та місцевих бюджетах, здійснюється в розмірі кошторисних призначень з урахуванням своєчасного забезпечення коштами планових видатків установи. При цьому при невиконанні плану надходжень у доход бюджету фінансування здійснюється в розмірах залишків грошових коштів на поточних рахунках бюджету.

3. Оприходування зайвих матеріалів і продуктів харчування, виявлених при інвентаризації:

Д-т 060-067, 069

К-т 230

4. Оприходування вартості матеріалів, одержаних від ліквідації ММП, залишених для господарських потреб установи:

Д-т 063, 064, 067, 069

К-т 230

5. Списання сум недостач матеріалів, а також безнадійних боргів:

К-т 230-232

К-т 040, 041, 043,
060-067, 069,
170, 178

6. Закриття кредитів в останній робочий день грудня:

Д-т 230-232

К-т 090-093, 096

7. Списання заключними оборотами в кінці року проведених ви-
датків:

а/ головного розпорядника кредитів:

Д-т 230, 232

К-т 200, 202

б/ підвідомчих установ:

Д-т 230

К-т 140

8. Списання фактичних витрат бюджетних установ у кінці року:

а/ головного розпорядника кредитів по закінчених і введених в дію об'єктів будівництва:

Д-т 231

К-т 203

б/ підвідомчих установ по закінчених і здатних в експлуата-
цію об'єктів будівництва:

Д-т 231

К-т 143

9. Списання в кінці року фактичних ви-
датків батьків та інших коштів, які надійшли на утримання установи:

Д-т 236, 238

К-т 200

Внутрішньовідомчі розрахунки з фінансування.

Облік внутрішньовідомчих розрахунків з фінансування обліко-
вують на рахунку І4 "Внутрішньовідомчі розрахунки з фінансування".
Рахунок цей активно пасивний, бо одні й ті ж операції можуть відоб-
ражатися і за дебетом і за кредитом цього рахунку /залежить це від
виду розпорядника кредитів/. Розглянемо облік внутрішньовідомчих роз-
рахунків з фінансування окремо в кожного розпорядника кредитів:

а/ Розпорядники кредитів першого ступеня.

Рахунок І4 у головного розпорядника кредитів активний, бо на
ньому відображають розрахунки при направленні засобів фінансування

За пасивним рахунком І4 у розпорядника кредитів другого ступеня відображаються внутрішньовідомчі розрахунки з головними розпорядниками кредитів, а також суми, які збільшують фінансування.

Кореспонденція рахунків по внутрішньовідомчих розрахунках з вищестоящим розпорядником кредитів буде такою:

І. Одержано суми фінансування від головного розпорядника кредитів на видатки установи:

Д-т 091, 100 К-т І40

2. Оприходування матеріалів, одержаних від розборки основних засобів, а також залишків матеріалів, виявлених при інвентаризації:

Д-т 06 К-т І4

3. Оприходування матеріальних цінностей, одержаних від вищестоящих розпорядників кредитів у централізованому порядку:

а/ матеріалів:

Д-т 06 К-т І4

б/ малоцінних і швидкозношуваних предметів:

Д-т 070 К-т І40

І одночасно збільшується фонд:

Д-т 200 "Видатки по бюджету на утримання установ та інших підприємств" К-т 260 "Фонд в МПІ";

в/ основних засобів:

Д-т 01 "Основні засоби" К-т І4 "Внутрішньовідомчі розрахунки з фінансування"

І одночасно збільшується фонд у основних засобах:

Д-т 200 К-т 250 "Фонд основних засобів"

4. Відкликані асигнування на утримання установи:

Д-т І40 К-т 91, 100

5. Реалізація невикористаних матеріальних цінностей:

а/ при віднесенні сум, що надійшли в бюджет:

Д-т І40 К-т І73

б/ при віднесенні сум, що надійшли у фонд розвитку установи:

Д-т І40 К-т 240

6. Списання недостач матеріалів у розмірах норм природних

втрат:

Д-т І40 К-т 06, 04

7. Списання безнадійних боргів:

Д-т І40 К-т 178, 150, 160, 170

8. Списання фактичних видатків:

Д-т 140 п.

К-т 140 а.

в/ Розпорядники кредитів третього ступеня.

У розпорядників кредитів третього ступеня рахунок 14 пасивний: на ньому відображають розрахунки при одержанні фінансування від вишестоящих розпорядників кредитів. Кореспонденція рахунків при бухгалтерських операціях по внутрішньовідомчих розрахунках у розпорядників кредитів третього ступеня така ж, як і в розпорядників кредитів другого ступеня за пасивним 140 рахунком. Винятком є списання фактичних видатків, тому що розпорядники кредитів третього ступеня списують фактичні видатки тільки своєї установи.

Д-т 140

К-т 200

Аналітичний облік розрахунків при фінансуванні установ, які знаходяться на союзному бюджеті і республіканських бюджетах союзних республік, ведуть вишестоящі розпорядники кредитів у книзі ф. 302 в кожній установі. Нижчестоящі розпорядники кредитів здійснюють облік розрахунків при фінансуванні на карточках ф. № 283 в розрізі показників.

7.6. Облік грошових коштів, позабюджетних коштів і видатків

Облік грошових коштів. Бюджетні установи, які перебувають на Державному бюджеті СРСР, передбачені кошторисом асигнувань на проведення видатків, отримують:

по союзному бюджету і республіканських бюджетах союзних республік шляхом відкриття їм кредитів на бюджетні рахунки в установах Держбанку СРСР;

по республіканських бюджетах автономних республік і місцевих бюджетів шляхом перерахування грошових коштів на поточні рахунки, які відкриваються в установах Держбанку СРСР.

Для обліку відкритих кредитів і витрачання коштів за рахунок цих кредитів установи, які перебувають на союзному бюджеті і республіканських бюджетах союзних республік використовують рахунок 09 "Відкриті кредити з бюджету". В дебет цього рахунку записують суми відкритих кредитів і суми, внесені на відновлення касових видатків, а в кредит - бюджетні кошти, витрачені згідно з цільовими призначенням, суми відкликаних і закритих кредитів.

Облік операцій по руху коштів на бюджетних рахунках установ ведеться в нагромаджувальній відомості - меморіальному ордері № 2.

Облік позабюджетних коштів. Кошти, які одержують бюджетні установи, крім асигнувань, виділених для них з державного бюджету, називаються позабюджетними коштами. Позабюджетні кошти надходять у розпорядження бюджетної установи і витрачаються згідно з затвердженим окремим кошторисом. До них входять:

а/ спеціальні кошти, які утворюються за рахунок доходів, одержаних бюджетними установами від виконання робіт і наданих послуг іншим організаціям та населенню, від реалізації продукції підсобних підприємств і навчальних майстерень, від здачі в оренду приміщень та устаткування;

б/ суми за дорученнями - кошти, одержані бюджетними установами від інших організацій або громадян для виконання їхніх доручень /наприклад, кошти, які одержують вузи від колгоспів для виплати стипендії колгоспним стипендіатам/;

в/ депозити бюджетних установ;

г/ інші позабюджетні кошти /плата батьків за утримання або навчання дітей у різних дитячих установах, плата за користування гуртожитками та ін./.

Для обліку операцій по спеціальних коштах використовують ті ж рахунки, що і для видатків за рахунок бюджетних асигнувань, а також рахунки:

а/ для обліку спеціальних коштів: III "Поточний рахунок з спеціальних коштів"; 2II "Видатки з спеціальних коштів"; 400 - "Доходи з спеціальних коштів";

б/ для обліку сум за дорученнями та інших позабюджетних коштів: IIO "Поточний рахунок сум за дорученнями"; IIZ "Поточний рахунок з інших позабюджетних коштів"; 2I3 "Видатки з інших коштів"; 407 "Доходи бюджет";.

Бухгалтерські операції по руху грошових коштів на поточних рахунках позабюджетних коштів ведуть у нагромаджувальній відомості - меморіальному ордері № 3. Крім цього, операції по нарахуванню доходів із спеціальних коштів обліковуються в нагромаджувальній відомості - меморіальному ордері № 14.

Аналітичний облік спеціальних коштів за кожним видом спеціальних коштів у книзі 297-б. Аналітичний облік інших позабюджетних коштів ведуть на картках ф. 292-а.

Облік видатків бюджетних установ. Бюджетні установи проводять видатки згідно з затвердженим кошторисом видатків, який має 14 статей:

- 1 - Видатки на заробітну плату.
- 2 - Нарахування на заробітну плату.
- 3 - Господарські і канцелярські видатки.
- 4 - Видатки на відрядження і службові поїздки.
- 5 - Навчальні видатки.
- 6 - Видатки на стипендії.
- 9 - Видатки на харчування.
- 10 - Видатки на придбання медикаментів.
- 12 - Видатки на придбання твердого інвентаря.
- 13 - Капітальні вкладення понад державний план.
- 14 - Видатки на придбання м'якого інвентаря.
- 15 - Державні капітальні вкладення за планом.
- 16 - Видатки на капремонт будівель і споруд.
- 18 - Інші видатки.

У процесі виконання кошторису видатків бюджетної установи обліковують касові й фактичні видатки. Ці два види видатків суттєво відрізняються один від одного.

Касовими видатками вважаються всі суми, видані установою банку з бюджетних або поточних рахунків як шляхом безготівкових розрахунків, так і розрахунків готівкою. /Наприклад, перераховано іншій установі аванс на продукти харчування, перераховано в бюджет податки із заробітної плати та ін./

Оскільки касові видатки характеризують використання грошових коштів за мінусом відновлення кредитів, то їх загальна сума відповідає кредитовому обороту за рахунком 09 або 10, крім відрхованих сум, які проведені за дебетом цих рахунків і віднесені на відновлення раніше проведених видатків. Облік касових видатків ведеться на картках аналітичного обліку касових видатків ф. 294-б, передбачених у кошторису видатків.

Фактичні видатки - це дійсні витрати бюджетної установи, проведені в процесі виконання кошторису видатків і оформлені відповідними документами. До фактичних видатків відносять також видатки за неоплаченими рахунками кредиторів і за нарахованою заробітною платою та стипендіями. Облік видатків з бюджету ведеться за підрозділами бюджетної класифікації - за розділами, главами, параграфами і статтями. /Нагадуємо, що для бюджетних установ є 14 окремих статей бюджетної класифікації видатків./

Для синтетичного обліку фактичних видатків використовують рахунок 20 "Видатки з бюджету" і рахунок 21 "Інші видатки".

Рахунок 20 "Видатки з бюджету призначений для обліку видатків на утримання установи, на капітальні вкладення, виплату пенсій та різного роду виплат і на інші заходи.

Він має 7 субрахунків.

Для обліку інших видатків використовують рахунок 21 "Інші видатки", який підрозділяється на 6 субрахунків.

Аналітичний облік фактичних видатків ведеться в книзі обліку асигнувань і фактичних видатків /ф.309/ за статтями і параграфами бюджетної класифікації.

Бухгалтерські проводки з основних операцій, зв'язаних з фактичними видатками установ такі:

1. Списання матеріалів і продуктів харчування на основі видаткових документів:

Д-т 200, 202, 203,
211, 212

К-т 040, 041, 043,
060-067, 069

2. Оплата видатків на наймиття транспорту для доставки матеріальних цінностей:

Д-т 200, 202, 203,
211, 212

К-т 090-093, 100-102,
111, 120

3. Нарахування внесків на державне соціальне страхування:

Д-т 200, 203, 211, 212,
213, 217

К-т 171

4. Нарахування заробітної плати штатним і позаштатним робітникам та службовцям:

Д-т 200, 203, 211, 212

К-т 180

5. Нарахування стипендій:

Д-т 200

К-т 181

6. Оплата видатків за рахунок інших позабюджетних коштів:

Д-т 213

К-т 181

7. Списання в кінці року заключними оборотами проведених видатків:

Д-т 230, 232

К-т 200, 202

Г л а в а 8. ОБЛІК У КООПЕРАТИВАХ

8.1. Кооперативи, їх види і організація діяльності

В умовах перебудови економічного і соціального життя в СРСР сформувався новий тип підприємства в системі суспільного виробництва - кооперативи.

Відповідно до чинного законодавства кооператив - це суспільна організація громадян СРСР, що добровільно об'єдналися для спільної господарської діяльності по виготовленню продукції, виконання робіт і надання послуг на базі власного, орендованого або одержаного в тимчасове користування майна, сімостійності, самоуправління й самофінансування.

Свою діяльність кооперативи здійснюють згідно з Законом "Про кооперацію в СРСР", прийнятим сесією Верховної Ради СРСР 26 травня 1988 р. До складу кооперативу повинно входити не менше 3-х громадян, що досягли 16-річного віку і виявили бажання займатися спільною трудовою діяльністю. Взаємовідносини між членами кооперативу регламентуються статутом та іншими правилами, затвердженими загальними зборами кооперативу. Створений кооператив одержує юридичні права тільки за умови його реєстрації у виконкомі відповідної районної чи міської Ради народних депутатів. При реєстрації кооперативу враховуються потреби в його продукції /послугах/ для населення даного регіону, наявність сировини та вихідних матеріалів для виробничої діяльності, здатність до конкуренції з аналогічними державними підприємствами.

Кооперативи також можуть створюватися при державних, кооперативних і громадських організаціях. При реєстрації Статуту таких кооперативів потрібна згода цих підприємств.

Основні завдання організації кооперативної діяльності:

1. Поступово ліквідувати дефіцит багатьох видів товарів, продукції, послуг для населення країни.

2. Підвищити гнучкість, маневреність, швидкість реагування на зміну потреб, кон'юктуру внутрішнього ринку за рахунок оперативної переорієнтації діяльності кооперативів.

3. Підвищити ефективність діяльності державних підприємств за рахунок взаємовигідної кооперації з кооперативними підприємствами, конкуренції, ліквідації монопольного становища державних підприємств.

4. Підняття ініціативи, творчості, швидкої реалізації нових ідей та інших можливостей людського фактора в кооперативах.

Динаміка розвитку кооперативної діяльності представлена в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Розвиток кооперативної діяльності

Показник	Кількість		Обсяг реалізованої продукції, млн.крб.	Обсяг реалізованої продукції, послуг в розрахунку на 1 жителя, крб.
	кооперативів, одиниць	працівників, тис.чол.		
На 1 жовтня 1987 р.				
В СРСР	8160	88,1	133,6	0,47
У тому числі в Українській РСР	1130	14,8	21,2	0,41
На 1 січня 1988 р.				
В СРСР	13591	152,1	320,9	1,14
У тому числі в Українській РСР	1793	23,7	46,0	0,90

Як бачимо, за рік і три місяці кількість кооперативів і працівників у них майже подвоїлася, оскільки як у 2,5 рази зріс обсяг випущеної кооперативами продукції і наданих послуг. В Україні обсяг реалізованої продукції та послуг на одного жителя менший, ніж у цілому в СРСР, набагато вищий він у Прибалтійських республіках - 3,5 - 5,0 крб. на одного жителя, високий у Грузинській РСР - 2,89 крб., у Білорусії - 1,12 крб.¹

У кооперативній діяльності відбувається не тільки збільшення кількісних показників, а й розширення сфери діяльності кооперативів. Всі кооперативи можна розділити на 4 види: сільськогосподарські; в сфері виробництва та послуг; торгові й інші.

У сільському господарстві вищою формою кооперативної діяльності є колгосп. Він керується всіма правилами Закону СРСР "Про кооперацію в СРСР". Основними видами діяльності колгоспів є вирощування сільськогосподарських культур, утримання худоби, одержання продукції рослинництва й тваринництва.

¹ Кооперативи нового типу: опыт, проблемы, перспективы / Певзнер А.Г., Декельман Д.Б. и др. - М.: Экономика, 1989. - С. 16-17.

Разом з тим колгосп може займатися й іншими видами діяльності: переробкою сільськогосподарської продукції, виробництвом харчових продуктів, товарів народного споживання, торгівлею, ремонтно-будівельними роботами, наданням послуг підприємствам, організаціям і населенню.

У сільській місцевості можуть також створюватися інші види кооперативів /товариств/: по виробництву сільськогосподарської продукції; риболовству; будівництву і ремонту житла і шляхів; лісорозробляльній.

Колгоспи й інші сільськогосподарські кооперативи у своїй діяльності повинні забезпечити раціональне використання і збереження закріплених за ними землі й природних ресурсів і несуть за це повну відповідальність.

На продукцію колгоспів встановлені державні закупівельні ціни, інші кооперативи продають свою продукцію за договірними або самостійно встановленими цінами.

Кооперативи в сфері виробництва і послуг спеціалізуються на таких видах діяльності:

1. Переробка вторсировини й відходів металу, деревини, пластику, гуми, текстилю для виготовлення товарів народного споживання, зокрема для легкових автомобілів.

2. Виробництво кондитерських і хлібобулочних виробів.

3. Побутове обслуговування населення – кооперативні майстерні, салони-ательє по ремонту житла, радіоапаратури, одягу, і взуття, прибирання квартир, перевезення пасажирів і вантажів, лікувально-оздоровляльній та ін.

Для виробництва продукції ці кооперативи повинні мати відповідні матеріальні ресурси, необхідну техніку. Реалізують свою продукцію вони за цінами й тарифами, встановленими кооперативом за домовленістю зі споживачем або самостійно. Ціни повинні відображати суспільно необхідні витрати на виробництво і реалізацію продукції, надання послуг.

До торгових кооперативів належать підприємства споживчої кооперації на селі й у місті, спеціалізовані магазини по продажу виготовлених кооперативами товарів, кооперативні підприємства громадського харчування. Діяльність торгових кооперативів повинна бути сконцентрована на організації закупки у виробничих кооперативів і громадли товарів, які вони виготовляють, і продаж їх населенню, надання допомоги кооперативам і громадянам у формуванні асортименту продук-

ції, яка користується попитом у населення. Торгові кооперативи мають право реалізувати товари як у районах, де вони виробляються, так і за їх межами. Товари кооперативного виробництва можуть продаватися не тільки населенню, а й іншим кооперативам, торговим організаціям, тобто торгові кооперативи можуть вести оптовий продаж товарів.

Продаж товарів здійснюється за договірними цінами між виробником і торговим кооперативом. Нині існує серйозна проблема щодо методики визначення договірних цін, встановлення торгових знижок на кооперативну продукцію. Виробничі кооперативи, громадяни все більше насичують ринок своїми виробами, вимагають високих цін за них. В той же час висока вартість кооперативних товарів не дає змоги торговим кооперативам швидко реалізувати їх, у результаті чого утворюються залежалі товари і торгові кооперативи несуть відповідні збитки. Через це потрібна методика по визначенню ціни на кооперативну продукцію, яка б враховувала витрати кооперативів на виробництво і реалізацію продукції та попит на товари у населення.

Крім кооперативів, які результати своєї діяльності /продукцію, послуги/ реалізують населенню, іншим організаціям, у практиці існують кооперативні товариства, основним завданням яких є задоволення тих чи інших потреб членів товариств. До них належать житлово-будівельні кооперативи, гаражно-дачно-будівельні, садово-огородні й інші товариства. Діяльність цих кооперативів і товариств виражається в участі грошовими коштами в спорудженні й експлуатації об'єктів кооперативної власності /житлових будинків, гаражів, колективних садів та ін./.

8.2. Загальні принципи організації обліку в кооперативах

Згідно з Законом СРСР "Про кооперацію в СРСР" для нормальної діяльності, забезпечення чіткості в управлінні кооперативи повинні здійснювати облік своєї діяльності, вести бухгалтерську і статичну звітність у встановленому державою порядку й нести відповідальність за їх достовірність. Крім цього бухгалтерський облік повинен забезпечити контроль за раціональним і економним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, дотриманням договірної й фінансової дисципліни.

Виконання функцій по бухгалтерському обліку повинно здійснюватися одним із членів кооперативу, який має відповідну підготовку і несе разом з головою кооперативу повну відповідальність за правиль-

ність ведення обліку, достовірне відображення даних по фінансово-господарській діяльності в декларації про доходи.

У практиці використовуються й інші організаційні форми ведення бухгалтерського обліку. В ряді кооперативів облікові функції виконують за відповідну плату працівники бухгалтерії підприємств, при яких вони організовані. Є випадки /в Естонії/, де облікова-економічні функції кількох кооперативів здійснює спеціальний консультативний пункт, який по суті також є кооперативом. Свою діяльність він здійснює на договірній основі з виробничими та іншими кооперативами і за відповідну плату.

Методичне керівництво організації бухгалтерського обліку і складанням звітності здійснюють відповідні служби підприємств та організацій, при яких вони створені, а також місцеві фінансові органи. На кооперативи поширюються всі принципи, вимоги й основні нормативні документи по організації бухгалтерського обліку в народному господарстві. Аналогічною є також первинна документація по оформленню господарських операцій у кооперативах.

Разом з тим міністерствами і відомствами розроблені нормативні документи по організації обліку в кооперативах тієї чи іншої галузі: Тимчасові методичні вказівки по веденню бухгалтерського обліку в кооперативах по заготівлі й переробці вторинної сировини, затверджені Держнастачем СРСР в 1986 р.; Тимчасові методичні вказівки по веденню бухгалтерського обліку в кооперативах системи місцевої промисловості, затверджені Міністерством місцевої промисловості в 1987 р.; Рекомендації по веденню бухгалтерського обліку в кооперативах побутового обслуговування, введені Міністерством побутового обслуговування населення в 1987 р.; Тимчасові вказівки до ведення бухгалтерського обліку в кооперативах громадського харчування, затверджені Міністерством торгівлі СРСР в 1989 р. Маршті, Міністерством фінансів СРСР 14 грудня 1988 р. затверджені вказівки до ведення бухгалтерського обліку і використання облікових реєстрів у кооперативах, які здійснюють свою діяльність у сфері виробництва і послуг. Ці вказівки поширюються на виробничі, побутові кооперативи різних галузей.

Облік операцій у кооперативах може вестись за поширеною і спрощеною формами обліку. Перша включає в себе систему облікових реєстрів, рахунків, яка використовується в державних підприємствах /діячу журнально-ордерну чи інші форми обліку і План рахунків/.

У кооперативах з простою технологією, невеликим обсягом робіт, безпечовою структурою виробництва використовується спрощена форма обліку. Вона передбачає обмежену кількість облікових реєстрів, спрощення їх форми, обмежену кількість облікових позицій. Основними обліковими реєстрами при цій формі можуть бути;

Книга обліку господарських операцій - форма № К-1 /дод. 1/;
Відомість обліку основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів /МШП/, нарахованих амортизаційних відрахувань і зносу МШП - форма № ВК-1 /дод. 2/;

Відомість обліку матеріальних запасів і готової продукції - форма № ВК-2 /дод. 3/;

Відомість обліку витрат на виробництво - форма № ВК-3 /дод. 4/;

Відомість обліку операцій у касі, на розрахунковому рахунку і кредитах банку - форма № ВК-4 /дод. 5/;

Відомість обліку розрахунків з підзвітними особами - форма № ВК-5 /дод. 7/;

Відомість обліку розрахунків з постачальниками - форма № ВК-6 /дод. 8/;

Відомість по обліку інших операцій - форма № ВК-7 /дод. 6/;

Відомість обліку розрахунків з покупцями і визначення доходів - форма № ВК-8 /дод. 9/;

Відомість обліку заробітної плати й форма № ВК-10 /дод. 10/.

Починається господарський рік зі складання плану /кошторису доходів і видатків/ за формою № К-2. Згідно з дод. II, який разом з показниками по виробничій програмі представляється в організації, при яких організовані кооперативи, в місцеві Ради народних депутатів, фінансовий відділ.

Основним обліковим реєстром є книга обліку господарських операцій /форма № К-1/. Це реєстр зведеного обліку, де узагальнюються всі облікові показники, свого роду баланс господарської діяльності кооперативу. Обов'язковими для знявання є також відомості обліку грошей у касі, на розрахунковому рахунку і кредитів банку за формою № ВК-4 і відомість обліку заробітної плати - форма № ВК-10. Інші реєстри вводяться кооперативом самостійно в міру необхідності, для поглиблення, уточнення тих чи інших показників.

Записи операцій в облікові реєстри проводяться тільки на основі правильного оформлення первинних документів: рахунків постачальників, касових і авансових звітів, виписок банку, накладних, квитанцій, актів та інших.

Після завершення звітнього місяця первинні документи і облікові реєстри підшиваються в папки і протягом встановлених строків зберігаються в кооперативі під відповідальністю облікового працівника.

8.9. Облік господарських операцій і порядок складання облікових реєстрів

Основним обліковим реєстром у кооперативах є Книга обліку господарських операцій форми № К-1. Книга заводиться на рік і складається з двох частин: лівої /графі 1-4/, де в хронологічному порядку реєструються господарські операції кооперативу; правої /графі 5-34/, де методом подвійного запису сума по кожній операції записується двічі - у дебеті "Прибутки" одного рахунку і кредиті "Видатки" іншого рахунку. Наприклад, придбання швейної машинки і введення її до складу основних засобів відображається як збільшення "Прибутку" рахунку "Основні засоби, МШІ" і збільшення "Утворення" рахунку "Майно і фінансові ресурси кооперативу". Оплата грошей за швейну машинку відображається як видаток на рахунку "Гроші на розрахунковому рахунку, кредити" і використання фонду виробничого й соціального розвитку.

У реєстрах за спрощеною формою обліку виділяються всього 14 рахунків /нагадаємо, що типовий План нараховує 72 рахунки першого порядку/. З них рахунки "Основні засоби, МШІ", "Матеріали і готова продукція", "Витрати на виробництво", "Грошові кошти в касі", "Грошові кошти на розрахунковому рахунку, кредити" є активними, тобто залишок по рахунку і збільшення засобів записуються в графі "Прибуток", а зменшення - в графі "Видаток". Рахунки "Амортизаційні відрахування, знос МШІ", "Відрахування на соціальне страхування", "Майно і фінансові ресурси кооперативу", "Доходи", "Фонди" - це тільки пасивні рахунки, на яких обліковуються джерела засобів кооперативу. Залишок і збільшення джерел відображається в графі "Видаток /утворення/" цих рахунків, зменшення фінансових джерел записується в графу "Прибуток /використання/". Нарешті, є третя група рахунків, на яких в основному обліковуються боргові відносини кооперативу з іншими юридичними і фізичними особами. Рахунки "Розрахунки з підзвітними особами", "Розрахунки з покупцями", "Розрахунки з постачальниками", "Інші операції" можуть мати сальдо як по дебету, так і по кредиту. В графі "Прибуток" відображається видача, перекази коштів, а в графі "Видаток" записують заборгованість кооперативу різним організаціям і особам.

Після завершення місяця в книзі обліку господарських операцій підраховуються підсумки оборотів, виводяться залишки по кожній обліковій групі /рахунку/ і проводиться звірка правильності розноски операцій. Сума оборотів усіх рахунків за графами "Прибуток" повинна дорівнювати сумі оборотів за графами "Видаток" і підсумку графі 4. Також повинні бути однаковими суми залишків рахунків за цими графами. Залишки рахунків на кінець року переносяться в книгу обліку господарських операцій наступного року.

Розглянемо детальніше порядок обліку окремих засобів і господарських операцій. Найбільш типові операції і порядок їх записів на рахунках наведені в дод. І2.

Кооперативи можуть мати як власні, так і орендовані основні засоби. В бухгалтерському обліку кооперативу відображаються тільки власні основні засоби за початковою вартістю. По орендованих основних засобах щомісячно нараховується орендна плата, яка включається до складу витрат на виробництво і перераховується орендарю. Надходження основних засобів записується в прибуток рахунку "Основні засоби, МПП" /графі 5/ і одночасно збільшуються розміри майна і фінансових ресурсів кооперативу в графі 28. Вибуття основних засобів відображається зворотними записами в графі 6 і 27. Малоцінні предмети надходять в основному від постачальників і подвійний запис відображається в графах 5 і 20 /див. дод. І2/. Для аналітичного обліку цих засобів праці в розрізі окремих об'єктів і видів використовується "Відомість обліку основних засобів, МПП, нарахування амортизації і зносу по МПП - форма № ВК-І" /див. дод. 2/. Залишки, загальні суми з надходження і вибуття основних засобів повинні звірятися з відповідними показниками в книзі обліку господарських операцій. Для правильного перенесення і звірки у відповідних графах цієї й інших відомостей у дужках вказані цифри, що відповідають графам книги. Наприклад, загальна сума надходжень основних засобів у відомості 285 крб. повинна дорівнювати записам у графі 5 і 28 книги обліку господарських операцій.

У відомості № ВК-І також нараховується амортизація на повне відновлення і відрахування в ремонтний фонд основних засобів, а також знос МПП за встановленими нормами. Загальні суми нарахованої амортизації і зносу переносяться в книгу № К-І записами в графах 9 і 22 в однаковій сумі.

Сировина і матеріали в кооперативи можуть надходити від постачальників у порядку фондового постачання, збору і закупки вторинної сировини, самозатівля сировини, купівлі в роздріній торгівлі та вивезення. Облік матеріалів разом з готовою продукцією ведеться

на рахунку "Матеріали і готова продукція" в книзі в графах 7 і 8. Аналітичний облік цих цінностей ведеться в "Відомості обліку матеріальних запасів і готової продукції форма № ВК-2" /дод. В/. В цьому реєстрі окремо групуються матеріали і окремо готова продукція. Матеріали записуються за їх видами, кількістю і сумою, оцінка їх проводиться за цінами придбання. Готова продукція оцінюється за фактичною собівартістю. Сумові показники відомості звіряються з відповідними показниками книги обліку господарських операцій.

Важливе значення для кооперативу має правильна організація обліку витрат на виробництво на відповідному рахунку. Облік витрат ведеться у відомості форми № ВК-3 за видами продукції, робіт чи послуг. В цій відомості відображаються тільки так звані матеріальні витрати за їх видами: матеріали, знос ММІ, амортизація, відрахування на соціальне страхування, інші витрати. До складу матеріальних витрат відносять витрати в розмірах, встановлених відповідними нормативними актами: діючими нормами витрачання матеріалів, нормами амортизації, встановленими розмірами видатків на відрадженья, відрахувань на соціальне страхування та ін. У випадку перевищення фактичних витрат над нормативними різниця відноситься за рахунок доходів, що залишаються в розпорядженні кооперативу. Наприклад, відповідно до постанови Ради Міністрів СРСР "Про службові відрадженья" встановлено розмір добових за кожен день перебування у відрадженьні 3 крб. 50 коп. Кооператив у кошторисі витрат затвердив ці видатки в розмірі 5 крб. Отже, при списанні видатків на відрадженья до складу матеріальних витрат буде віднесено 3 крб. 50 коп. за кожен день відрадженья, а надлишок у сумі 1 крб. 50 коп. потрібно віднести за рахунок доходів, що залишаються в розпорядженні кооперативу і відобразити в книзі за графами 16 і 29. Щомісячно визначається собівартість кожного виду продукції і робіт, по якій готова продукція обліковується до її реалізації. Собівартість є основою встановлення договірних цін на вироби чи роботи, визначення валового доходу кооперативу. Фактична собівартість співставляється з кошторисною в формі № К-2. Однак при виконанні цієї операції виникають деякі труднощі. Справа в тому, що у відомості обліку витрат № ВК-3 відображається собівартість випущеної продукції за видами витрат. У плані-кошторисі - формі № К-2 повинні співставлятися видатки по реалізованій продукції. Ліквідувати цю невідповідність можна з допомогою поправочного коефіцієнта, як це зроблено у наших розрахунках /див. дод. 4, 9, II/. Витрати кооперативу за місяць становили 6840 крб., фактична ж собівартість реалізованої продукції становить 6909 крб.,

тому що в січні були реалізовані залишки продукції попереднього місяця. При аналізі структури матеріальних витрат у кошторисі - формі № К-2 потрібно зробити їх перерахунок на фактичний обсяг реалізованої продукції. Загальну суму витрат, що відноситься до реалізованої продукції ділимо на витрати поточного місяця і визначаємо коефіцієнт $6909 : 6840 = 1,01$, з допомогою якого коректуємо кожен статтю витрат: сировина і матеріали $5350 \cdot 1,01 = 5404$ крб. і т.д.

Грошові кошти кооперативу обліковуються на рахунках "Грошові кошти в касі", "Грошові кошти на розрахунковому рахунку, кредити" в книзі обліку господарських операцій і у відомостях форми № ВК-4. На кожний вид коштів складається окрема відомість. Ведення цього регістру є обов'язковим для кооперативу. На основі відомостей проводяться записи в книгу-форму № К-1. Причому в книгу можуть переноситися тільки підсумкові показники відомості по обліку грошових коштів, інших регістрів аналітичного обліку. У відповідні графи книги "Прибуток" і "Видаток" переносять підсумкові обороти відомості, а в графу 4 "Сума" записується середня сума оборотів. Наприклад, оборот каси за прибутком - 10050 крб., за видатком - 10060 крб., в графу 4 повинна бути записана сума 10025 крб. /див. операцію 5 книги № К-1/.

Працівникам кооперативу видають кошти під звіт на придбання матеріальних цінностей, оплату різних послуг, видатки на від'їждження. За одержані суми підзвітні особи після проведення відповідних операцій повинні відзвітуватися перед бухгалтерією. Аналітичний облік по кожній підзвітній особі ведеться в відомості-формі № ВК-5, підсумкові дані якої переносяться в книгу обліку господарських операцій у графи 15 і 16.

Для аналітичного обліку розрахункових операцій використовують відомість-форму № ВК-6 - для обліку розрахунків з постачальниками; відомість-форму № ВК-8 по обліку розрахунків з покупцями. В останній, крім цього, визначається валовий дохід кооперативу, як різниця між вартістю реалізованої продукції /послуг/ за відпускними цінами і фактичною собівартістю /матеріальними витратами/ на цю продукцію. На цю суму робиться запис у книзі обліку господарських операцій у графах 17 і 30.

Велике облікове значення має "Відомість обліку інших операцій - форма № ВК-7". Методичні вказівки, затверджені Міністерством фінансів СРСР 14 грудня 1988 р. рекомендують відкривати кілька відомостей цієї форми.

Першу — для обліку нарахування заробітної плати і розрахунків з працівниками кооперативу, розрахунків з бюджетом, різними дебіторами і кредиторами. Підсумкові дані цієї відомості переносять в графи 25 і 26 книги.

Другу — для обліку майна і фінансових ресурсів кооперативу /статутного фонду, акцій, пайових внесків/, дані якої записують в графи 27 і 28 книги.

Третю — для відображення валового доходу /дані граф 29 і 30 книги/ від реалізації продукції /робіт, послуг/, позареалізаційних доходів. Послідовність записів у цю відомість така — спочатку з відомості обліку розрахунків з покупцями /форма № 8К-В/ переноситься сума валового доходу в графу "Видаток". Після цього в графі "Прибуток" проводять записи по використанню валового доходу: на благодійні цілі, платежі в бюджет за встановленим нормативом, позареалізаційні доходи чи видатки +, -, залишкова сума за встановленими пропорціями розподіляється в фонд виробничого і соціального розвитку і фонд оплати праці.

Четверту — для обліку руху фонду виробничого і соціального розвитку /дані граф 31 і 32 книги/ по відповідному рахунку. На кредитовому боці рахунку відображається утворення фонду. Крім відрахувань від валового доходу до його складу зараховують також амортизаційні відрахування; кошти від реалізації зайвого устаткування; кошти, одержані для будівництва, реконструкції в порядку пайової участі. Використання фонду проводиться відповідно до кошторису і записується в дебетовій частині рахунку.

Відомість обліку заробітної плати /форма № ВК-9/ є обов'язковою для всіх кооперативів і служить реєстром аналітичного обліку при нарахуванні заробітної плати і розрахунках з працівниками кооперативу. Нарахування заробітної плати, премій і різних доплат проводиться в межах фактичної суми фонду оплати праці /графа 34 книги/. За цією відомістю проводиться видача заробітної плати, що засвідчується підписом працівників. При невиданій протягом 3 днів заробітній платі в графі "Підпис про одержання" ставиться відмітка "Деноновано", а сума переноситься кожному працівнику в аналогічну відомість наступного місяця в графу "Залишок заробітної плати на початок місяця".

ДОДАТКИ

ДОДАТОК I

Типова форма № К-1

КНИГА

обліку господарських операцій за 1990 рік кооперативу "Мода"

№ п/п	Дата і номер документа	Зміст операції	Сума	Наявність				
				і рух засобів кооперативу				
				Основні засоби, Маш	Матеріали, продукція	Прибуток	Видаток	Прибуток
1	2	3	4	5	6	7	8	
		Залишки на 01.01.1990 р.	14530	9320			2270	-
1	321, 4.01	Операції за січень 1990 р.						
2		Куплено швейну машину "Чайка-142 М"	285	285				
3		Гроші за машину перераховані за рахунок фонду виробничого розвитку	285					
4		Відпущені матеріали на виробництво	1260					1260
5		Необхідно перерахувати в баланс по-даток від доходів кооперативу	419					
6		Згідно з відомістю обліку операцій по касі за звітний місяць	10025					
		Всього за січень	62790	285		12	12060	12343
		Залишок на 01.02.1990 р..	15860	9693				1977

Наявність і рух засобів													
Витрати на виробництво		Грошові кошти в касі		Гроші на розрахунковому рахунку, кредити		Розрахунки з підзвітними особами		Розрахунки з покупцями		Розрахунки з постачальниками		Амортизаційні відрахування, знос МШП	
прибуток	видаток	прибуток	видаток	прибуток/використано/	видаток/використано/	прибуток/використано/	видаток/використано/	прибуток	видаток/оплачено/	прибуток/оплачено/	видаток/заборгованість/	прибуток/використано/	видаток/нараховано/
9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22

Операції за лютий 1990 р.

Залишок на 01.01.

230	-	-	60	-	2630	-	30	15	200	-	-	320	-
січень													
1													
2						285							
3	1260												
4													
5			10050	10000									
6	і т.д.												

За січень	6840	6840	10050	10000	3440	4260	4260	4660	11240	11100	320	180	337
Залишок на 01.02.	-	-	130	-	3810	-	25	340	-	-	180	-	-

Задіяння дод. I

Наявність і рух засобів кооперативу

	Відрахування на соціальне страхування		Інші операції		Майно і фінансові ресурси кооперативу		Доходи		Фонди			
	прибуток/використано/	видаток/нараховано/	прибуток/оплачено/	видаток/заборгованість/	прибуток/використано/	видаток/утворено/	прибуток/використано/	видаток/утворено/	прибуток/використано/	видаток/утворено/	прибуток/використано/	видаток/утворено/
	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34

Залишок на 01.01. - - 126 - 340 - 11329 - - - 2160 - 240

За січень

1						285				285		
2												
3												
4				419			419					
5												
6	і т.д.											

За січень 20 361 4120 4399 12 285 4191 4191 285 754 2920 3018

Залишок на 01.02.

457 - 619 - 11602 - - 2629 - 338

ДОДАТОК 2
Форма № ВК-1

Відомість

обліку основних засобів, малоцінних і швидкозношуваних предметів /МШІ/, нарахування амортизації і зносу по МШІ за січень 1990 р.

№ п/п	Вид основних засобів, МШІ	У кого знаходяться в підзвіті	Коротка характеристика	Сальдо на початок місяця	
				Кількість	Сума
1	2	3	4	5	6
1	Машина швейна	У майстра, кравця	Марка "Чайка-142 М" з електроприводом	2	570
2	Праски електричні і т.д.	Те ж	З терморегулятором і парозволожувачем	6	60
			
Всього				к	9320

Закінчення дод. 2

Рух засобів						Нараховано амортизацію і відрахування в ремонтний фонд				
Находження			Вибуття			Норма, %		Сума, крб		
Дата	Кількість	Сума / графа 5 і 20/	Дата	Кількість	Сума / гр. 6 і 27/	причина на вибуття	На повне відновлення, знос МШІ	У ремонтний фонд	На повне відновлення, знос МШІ	У ремонтний фонд
7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
04.01	1	285					10,0	4,4	57	25
			29.1	1	12		50		0	
і т.д.										
	х	285		х	12		х	х	224	113

ВІДОМІСТЬ
обліку матеріальних запасів і готової продукції

№ п/п	Номер документа, дата	Назва /зміст/ операції	Одиниця виміру	Ціна /придбання, фактична, собівартість/	Залишок на початок місяця	
					Кількість	Сума /графа 7/
1	2	3	4	5	6	7
1	321,15,01	Придбання трико- тажного полотна	м/п	30-00	12	360
2	21,30,01	Вихід готового плаття	шт.	75-00	15	1125
1 т.д.						
Всього			к	х	х	2270

Закінчення дод. 3

Находження				Вибуття						Залишок на кінець місяця			
Всього		У тому числі від власного виробництва		Всього		У тому числі				Кількість		Сума	
						На виробництво		Реалізовано					
Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1	150 4500	-	-	156	4600	156	4600	-	-	0	180		
2	80 6000	80	6000	83	6225					83	6225	12	900
1 т.д.										
х	12050	х	6840	х	12.343	х	5360			6993	х	1377	

ВІДОМІСТЬ
обліку витрат на виробництво за січень 1990 р.

№ п/п	Вид продукції, робіт, послуг	Надходження						Всього витрат /графа 9
		Мате- ріали	Знос МШМ	Аморти- зація, ремонт- ний фонд	Відраку- вання на соціаль- не стра- хування	Інші витрати		
7	8							
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Плаття жіноче	4680	37	159	314	295	515	6000
2	Картуз спортив- ний	670	5	23	37	25	80	840
Разом:		5350	42	182	357	320	595	6840

Закінчення дод.4

Виготов- лено продук- ції, шт.	Собівар- тість одиниці	Всього сума /графа 10, 17 і тн./	Видаток			
			У тому числі			
			На склад		Реалізовано	
		Кількість	Сума	Кількість	Сума	
10	11	12	13	14	15	16
80	75-00	6000			80	6000
140	6-00	840	12	72	128	768
x	x	6840	x	72	x	6768

ВІДОМІСТЬ
обліку операцій по касі за січень 1990 р.

№ п/п	Місяць, число	Номер докумен- та	Зміст операції	Прибу- ток /графа 11/	Видаток /графа 12/	Залишок /графа 11/
Залишок на 01.01. 1990 р.				80		
1	14.01.	4	Від продавця Мишко за продану продук- цію	5850		5930
2	16.01.	3	Видано голові коо- перативу на закуп- ку матеріалів		4620	1310
3	17.01.	4	Видано працівникам кооперативу заробіт- ну плату		1000	310
4	29.01.	9	Від продавця Мишко за продану продук- цію	4110		4420
5	30.01.	5	Здано в банк на розрахунковий раху- нок		4300	120
	і т.д.			
Всього за місяць				10050	10000	130

ВІДОМІСТЬ
обліку інших операцій за січень 1990 року.
"Розрахунки з бюджетом"

№ п/п	Зміст операції	Залишок на 01.01.90		Прибуток /графа 25, 27,29,31/	Видаток /графа 26,28, 30,32/	Залишок на 01.01.90	
		Прибу- ток	Видат- ок			Прибуток	Видаток
1	Залишок на 01.01. 1990 р.		160				
2	Перера- ховано за попе- редній місяць			160			
3	Нарахова- но подо- ходний по- даток від доходів коопера- тиву				419		
4	Податки з заробітку кооперато- рів				397		
5	Перерахова- но податки в бюджет і т.д.			750			
Всього за місяць			160	910	816		160

ВІДОМІСТЬ
обліку розрахунків з підзвітними особами

№ п/п	Прізвище та ініціали	Залишок на 01.01.90		Прибуток		Повернення заборгованості в касу
		Заборгованість		Видано в під- звіт		
		Коопера- тиву /графа 15/	Праців- нику /графа 16/	Номер доку- мента	Сума /графа 15/	
1	2	3	4	5	6	7
1	Смолян І.П.		15	3	4620	
2	Ворун К.І.	30				
Всього:		30	15	x	4620	-

Закінчення дол. 7

Номер доку- мента	Видаток				Залишок на 01.02.90	
	Всього /графа 15/	Витрачено		Віднесено за раху- нок кон- тів ви- робницт- ва і со- ціально- го роз- витку	Коопера- тиву /графа 15/	Працівнику /графа 16/
		На склад	У вироб- ництво			
8	9	10	11	12	13	14
321	4630	4500	130	- 30	-	25
x	4660	4500	130	30		25

ВІДОМІСТЬ
обліку розрахунків з постачальниками за січень 1990 р.

№ п/п документа	№ документа	Постачальник, місце закупки	Назва матеріалу, послуг	Видаток /для книги/			Дрибуток		Сальдо /заборгованість/	
				Надежить постачальникам			Оплата		Кооперативу /графа 19/	Постачальнику /графа 20/
				Надійшло на склад	Відпущено на роботу в тому числі:	Всього /графа 20/	Дата	Сума /графа 19/		
	Матеріали	Послуги								
Залишок на 01.01.89.										
1	34	Бавовняний комбінат					4.01	320		320
		Швейна фабрика	Фурнітура	180		180				180
		і т.д.	
Всього за місяць				180		180		320		180

ВІДОМІСТЬ
обліку розрахунків з покупцями і визначення доходів за січень 1990 р.

№ п/п	Номер документа, дата	Замовник, назва продукції, послуг	Залишок на 01.01.90		Направлено в продаж у січні		Оплачено			Валовий дохід за місяць /графа 9/	Залишок на 01.02.90	
			За фактичними затратами	За відпускними цінами	За фактичними затратами	За відпускними цінами	Дата	Сума			За фактичними затратами	За відпускними цінами
								За фактичними затратами	За відпускними цінами			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1		"Спорттовари" Картуз спортивний	120	200	768	1280	21.01	684	1140	456	204	340
2		Ринок Плаття жіночі	-	-	6225	9960	2-28.01	6225	9960	3735	-	-
Всього за місяць			x	x	6993	11240	x	6909	11100	4191	204	340

ДОДАТОК 10
Форма № ДК-9

ВІДЛЮЖІТЬ

облігу заробітної плати за січень 1990 р.

№ п/п	Прізвище та ініціали	Посада	Заборгованість за попередній місяць	Нараховано		Утримано		Всього	До видачі	Відрахування на соціальне страхування			
				За ос-новну роботу	Доплати, премії	Всього	Аванс						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	Смолій І.П.	Голова кооперативу	120	580	20	580	94	250	344	356			70
2	Ткач М.Д.	Старший майстер		550	50	570	91	200	291	279			68
3	Кравець З.М.	Майстер		530	69	530	69	200	269	261			64
4	Друзь Н.І.	Майстер		440	52	440	52	200	252	188			53
5	Богун К.І.	Майстер		320	33	320	33	-	38	282			38
6	Митко Д.Г.	Продавець		380	45	380	45	150	196	185			46
7	Качан В.К.	Бухгалтер за сумісництвом		100	20	100	8	-	8	92			12
Всього:			120	2900	20	2920	397	1000	1397	1643			351

ПЛАН

/кошторис доходів і видатків/ на 1990 р.

Показник	Всього за рік	У тому числі по кварта-лах і місяцях		
		Січень		Лютий
		План	Фактично	План
1. Доходи від реалізації:				
а/ продукції	120000	10000	11100	
б/ робіт		-		
в/ послуг				
Всього доходів:	120000	10000	11100	
2. Видатки /матеріальні витрати/				
Всього:	78000	6500	6909	
У тому числі: сировина й матері- али	61200	5100	5404	
знос МШМ	480	40	42	
відрахування на со- ціальноє страхування	4080	340	355	
амортизація і ре- монтний фонд	2040	170	184	
послуги сторонніх організацій	1000	100	-	
інші витрати	9000	750	924	
3. Валовий доход /ЛП.1-2/	42000	3500	4191	
4. Відрахування на добродійні цілі		-	-	
5. Відрахування в бюджет подоходного податку за ставкою 10%	4200	350	419	
6. Доход, що залишається в розпоряд- женні кооперативу-				
Всього	37500	3150	3772	
У тому числі направляється:				
на виробничий і со- ціально розвиток	7500	630	754	
оплату праці	30240	2520	3018	
7. Інші засоби /фінансові ресурси/				
У тому числі:				
а/ пайові внески				
б/ акцій				
в/ кредити банку				

Типові господарські операції у виробничих кооперативах і порядок їх запису на рахунок у книзі форми К-1 та інших регістрах

№ п/п	Зміст операції	Подвійний запис у графах книги		Номер відомості
		Графа- Прибуток /оплачено, використаний/	Графа- видаток /заборгованість, утворено/	
1	2	3	4	5
1	Надходження основних засобів	5	28	БК-1,7
2	Вибуття основних засобів	28	5	"
3	Випуск і реалізація акцій, паївові внески	11,13	28	БК-4,7
4	Викуп акцій вкладниками	28	11,13	"
5	Надходження матеріалів: від постачальників	7	20	БК-2,6
	лідзвітних осіб	7	16	БК-2,5
	інших організацій	7	26	БК-2,7
6	Надходження МШМ	5	16,20,26	БК-1,5,6,7
7	Відпускання матеріалів: на виробництво	9	8	БК-2,3
	стороннім організаціям	17	8	БК-2,6
8	Нарахування амортизації основних засобів, зносу МШМ	9	22	БК-1,3
9	Видатки на відрядження	9	16	БК-3,5
10	Відрахування на соціальне страхування	9	24	БК-3
11	Транспортні, комунальні, поштово-телеграфні послуги, орендна плата	9	26	БК-3,7
12	Здача готової продукції на склад	7	10	БК-2,3
13	Відпускання продукції покупцям	17	8	БК-2,6
14	Надходження грошей за реалізовану продукцію:			
	в касу	11	18	БК-4,8
	на розрахунковий рахунок	13	18	БК-4,8
15	Надходження грошей у касу:			
	з розрахункового рахунку	11	14	БК-4
	від підзвітних осіб	11	16	БК-4,5

	2	3	4	5
16	Видача грошей із каси:			
	на заробітну плату працівникам	25	12	ВК-4,7
	під звіт членам кооперативу на потреби відряджень	15	12	ВК-4,5
	на розрахунковий рахунок	13	12	ВК-4
17	Оплата з розрахункового рахунку:			
	постачальниками за матеріальні та інші цінності	19	14	ВК-4,6
	різним організаціям за послуги, податків у бюджет	25	14	ВК-4,7
18	Сума валового доходу від реалізації продукції /послуг/	17	30	ВК-7,8
19	Відрахування податків в бюджет:			
	від доходів кооперативу	29	26	ВК-7
	від доходів членів кооперативу	25	26	ВК-7
20	Розподіл доходів, що залишаються в розпорядженні кооперативу:			
	у фонд виробничого і соціального розвитку	29	32	ВК-7
	у фонд оплати праці	29	34	ВК-7
21	Зарахування в фонд виробничого і соціального розвитку амортизаційних відрахувань	21	32	ВК-7
22	Використання фонду виробничого і соціального розвитку на поповнення майна кооперативу, придбання основних засобів	31	28,14	ВК-7
23	Нарахування оплати праці працівникам кооперативу	33	26	ВК-7,9
24	Нарахування виплат по тимчасовій непрацездатності	23	26	ВК-7

Список рекомендованой литературы

1. Об улучшении планирования, организации и управления капитальным строительством: Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР от 29 апреля 1984 г. - М., 1984.
2. О дальнейшем совершенствовании управления строительным комплексом страны: Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР № 970 от 14 августа 1986 г. // Правда, - 1986. - 13 сент.
3. О дополнительных мероприятиях по совершенствованию бухгалтерского учета в народном хозяйстве: Постановление Совета Министров СССР от 11 апреля 1985 г. // Бухгалтерский учет. - 1985. - № 9.
4. Об совершенствовании планирования, экономического стимулирования и управления в государственной торговле и потребительской кооперации: Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР от 17.07.1986, № 942. - М., 1986.
5. О служебных командировках в пределах СССР: Инструкция Министерства финансов СССР, Госкомтруда СССР и ВЦПС от 18 марта 1988 г. // Бухгалтерский учет. - 1988. - № 7.
6. Основные положения по планированию и учету себестоимости строительного-монтажных работ: Утвержд. Госпланом СССР, Минфином СССР, Госстроем СССР и ЦСУ СССР 24 сентября 1984 г. - М., 1984.
7. Основные положения по учету капитальных вложений: Утверждено Минфином СССР и ЦСУ СССР 12 декабря 1986 г. - М., 1986.
8. Основные положения по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий: Утвержд. Госпланом СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР и Госагропромом СССР 30 декабря 1985 г. // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. - 1986. - № 4.
9. Основные положения по учету материалов на предприятиях и стройках. - М.: Финансы, 1972.
10. Основные положения по учету труда и заработной платы в промышленности и строительстве: Утвержд. Госкомтрудом СССР, Минфином СССР, ЦСУ СССР 27 апреля 1973г. // Бюллетень нормативных актов Министров и ведомств СССР. - 1973. - № 10.
11. План расчетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкция по его использованию: - М.: Финансы и статистика, 1985.
12. Положение о бухгалтерских отчетах и балансах: Утвержд. Постановлением Совета Министров СССР 29.06.1979 г. // Вербов Г., Петрухин Н.И., Справочник нормативных документов по бухгалтерскому учету. - М.: Финансы, 1980. - Т. 3.

13. Положение о главных бухгалтерах: Утвержд. Постановлением Совета Министров СССР 24 января 1980 г. // Бухгалтерский учет. - 1980. - № 4.

14. Положение о бухгалтерском учете основных средств /фондов/ государственных, кооперативных /кроме колхозов/ и общегосударственных предприятий и организаций: Письмо Минфина СССР от 12 октября 1976 г. и дополнение к нему соответственно с письмом Минфина СССР от 12 октября 1987 г.

15. Правила ведения кассовых операций: Приказ Госбанка СССР от 30 ноября 1987 г. // Бухгалтерский учет. - № 5.

16. Инструкция по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий: Утвержд. Госпланом СССР 23.12.1986 г. // Планирование и учет в сельскохозяйственных предприятиях. - М. - 1987. - № 3,4.

17. Бабищ В.В., Степанчук І.А. Облік і аналіз капітальних вкладень у промисловості. - К.: Техніка, 1981.

18. Ваширов А.А. Бухгалтерский учет в подрядном строительстве. - М.: Финансы и статистика, 1983.

19. Велебежа І.А., Саблук П.Г. Бухгалтерський облік на сільсько-господарських підприємствах. - К.: Вища шк., 1987.

20. Бухгалтерський облік у сільському господарстві / Д.М.Фесенко, М.Я.Штейман, І.В.Антрошенко / Навчальний посібник. - К.: Вища шк., 1987.

21. Бухгалтерский учет в промышленности и капитальном строительстве / Под ред. П.И. Новиченко. - М.: Финансы и статистика, 1987.

22. Бухгалтерский учет: Сборник нормативных документов в 3-х частях / Под ред. П.С.Безруких. - Ч.І. - М.: Финансы и статистика, 1987.

23. Бухгалтерский учет: Сборник нормативных документов в 3-х частях / Под ред. П.С.Безруких. - Ч.ІІ. - М.: Финансы и статистика, 1988.

24. Бухгалтерский учет: Учебник /Под ред. А.В.Власова. - М.: Финансы и статистика, 1986.

25. Бухгалтерский учет на железнодорожном транспорте / Н.Г.Винниченко, А.Г.Войтенко, А.П.Красов и др.: Под ред. проф. А.П.Красова. - М.: Транспорт, 1986.

26. Волков Н.Г. Учет капитальных вложений. - М.: Финансы и статистика, 1987.

27. Журальник Я.Н. Журнально-ордерная форма учета в строительстве. - М.: Финансы и статистика, 1983.

28. Дедков Е.П. Бюджетный учет. - М.: Финансы и статистика, 1983.
29. Додонов А.А. Бухгалтерский учет в промышленности на основе учета в системе бытового обслуживания. - М.: Легкая и пищевая промышленность, 1981.
30. Ермолинский В.В. Бухгалтерский учет в строительстве. - Минск: Высшая шк., 1983.
31. Кооперативы нового типа: опыт, проблемы, перспективы / Тевзнер А.Г., Декельман Л.В., Половинкина А.В., Силясте Ю.Х. - М.: Экономика, 1989.
32. Красов А.П. Бухгалтерский учет в железнодорожном транспорте. - М.: Транспорт, 1988.
33. Наринский А.С. Калькуляция себестоимости продукции в строительстве. - М.: Финансы и статистика, 1988.
34. Петрова Е.В., Чембер Н.Е. Учет и отчетность в автомобильном транспорте. - М.: Транспорт, 1984.
35. Пушкар М.С. Бухгалтерський облік у будівництві. - Львів: Вид-во ДДУ, 1984.
36. Радостовец В.К. Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных предприятиях. - М.: Агрпромиздат, 1987.
37. Савицкий Б.П. Практическое пособие по бухгалтерскому учету в автомобильном транспорте. - М.: Транспорт, 1987.
38. Соколов Я.В. и др. Бухгалтерский учет в торговле. - М.: Экономика, 1986.
39. Временные методические рекомендации по организации учета на предприятиях /объединениях/ в условиях полного хозяйственного расчета и самофинансирования: Утвержд. Минфином СССР, Госпланом СССР и Госкомстатом СССР 30.12.1988 г.// Бухгалтерский учет, 1989. - № 4,5.
40. Чембер Н.Е., Сухова Н.М. Бухгалтерский учет. - М.: Финансы и статистика, 1978.

ЗМІСТ

Глава 1. Облік капітальних вкладень і їх фінансування	4
Глава 2. Бухгалтерський облік у промисловості	17
Глава 3. Облік будівельного виробництва	75
Глава 4. Облік у сільському господарстві	94
Глава 5. Облік на транспорті	126
Глава 6. Облік у торгівлі та матеріально-технічному постачанні	150
Глава 7. Бухгалтерський облік у бюджетних установах	188
Глава 8. Облік у кооперативах	218
Додатки	229
Список рекомендованої літератури	244

Министерство высшего и среднего специального образования УССР
Учебно-методический кабинет по высшему образованию
Тернопольский институт народного хозяйства

Учебное издание

Я.В.Мех, Г.П.Журавель, Я.Д.Крупка, А.И.Крисоватий

Бухгалтерский учет
в отраслях народного хозяйства

Учебное пособие

Киев УМК ВО 1991

На украинском языке

Навчальне видання

Я.В.Мех, Г.П.Журавель, Я.Д.Крупка, А.І.Крисоватий

Бухгалтерський облік
у галузях народного господарства

Навчальний посібник

Редактор Н.П. Адаменко

Корректоры: С.М. Куднір

Т.В. Коростельов

Н.Ф. Слоніна

Зв. план 1991, поз. 264.

Мад. до друку 1991 91 Формат 80x84^{1/2}. Папір
друк. № 3 . Друк офсетний. Ум. др. арк. 14,46 Ум. фарб.-ліф. 14,6 У.
Облік-внд. прк. 6. Тираж 3200
Зам. № 1000. Ціна 50 к

НМК ВО при Мінназі УРСР
252135, м. Київ, проспект Перемоги, 102

РВВО «Україноліограф»
252151, Київ, вул. Волинська, 80