

**Задорожний З.В., Ковальчук Є.К., Панасюк В.М.**

# **Облік в галузях економіки**

**Навчальний посібник**

**Затверджено  
Міністерством освіти і науки України**

**Тернопіль 2010**

УДК  
ББК

Затверджено Міністерством освіти і науки України  
(лист № 1/11 – 11339 від 14.12.10 р.)

Рецензенти:

**Кіндрацька Л.М.** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри обліку в кредитних та бюджетних установах і економічного аналізу ДВНЗ Київського національного економічного університету ім. В.Гетьмана;

**Пилипів Н.І.** – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту Прикарпатського національного університету ім. В.Стефаника;

**Хомин П.Я.** – доктор економічних наук, професор кафедри обліку у бюджетній та соціальній сфері Тернопільського національного економічного університету.

Задорожний З.В., Ковальчук Є.К., Панасюк В.М. Облік в галузях економіки: Навчальний посібник. - Тернопіль: Економічна думка, 2010. - 245 с.

ISBN

УДК  
ББК

© З.В. Задорожний, Є.К. Ковальчук,  
В.М. Панасюк  
© Економічна думка

ISBN

# ЗМІСТ

Вступ .....	5
-------------	---

## Розділ 1. Особливості обліку в сільському господарстві

1.1. Особливості сільськогосподарських підприємств та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку.....	6
1.2. Біологічні активи як об'єкт обліку.....	7
1.3. Облік запасів	
1.3.1. Облік виробничих запасів.....	11
1.3.2. Облік поточних біологічних активів.....	15
1.3.3. Облік продукції сільськогосподарського виробництва .....	20
1.4. Облік довгострокових біологічних активів і основних засобів ....	22
1.5. Облік виробництва	
1.5.1. Класифікація виробництв.....	32
1.5.2. Класифікація витрат виробництва.....	33
1.5.3. Облік допоміжних виробництв і витрат на утримання та експлуатацію сільськогосподарської техніки.....	35
1.5.4. Облік загальновиробничих витрат.....	38
1.5.5. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва (облік витрат на біологічні перетворення в рослинництві).....	39
1.5.6. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва (облік витрат на біологічні перетворення в тваринництві).....	45
1.6. Облік витрат операційної діяльності, які не вводять у собівартість продукції.....	49
1.7. Облік реалізації сільськогосподарської продукції.....	57
1.8. Облік доходів основної діяльності сільськогосподарських підприємств.....	59
1.9. Облік розрахунків за податками і платежами.....	60
1.10. Особливості обліку в фермерських господарствах.....	62
1.11. Тести.....	63

## Розділ 2. Особливості обліку в будівництві

2.1. Виробничо-технологічні особливості будівництва та їх вплив на організацію обліку.....	90
2.2. Облік виробничих запасів.....	95
2.3. Облік некапітальних робіт.....	98
2.4. Облік витрат будівельного виробництва	
2.4.1. Об'єкти обліку і структура витрат діяльності.....	102

2.4.2. Облік за елементами витрат операційної діяльності з використанням відповідних класів рахунків.....	106
2.4.3. Облік прямих витрат за будівельними контрактами.....	115
2.4.4. Облік витрат від браку.....	118
2.4.5. Облік витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів.....	120
2.4.6. Облік загальнопромислових витрат.....	126
2.4.7. Структура та облік адміністративних витрат.....	138
2.4.8. Узагальнення витрат на виробництво і формування собівартості будівельної продукції.....	145
2.5. Види будівельних договорів. Визнання та оцінка доходу від їх виконання.....	148
2.6. Формування і облік доходу від виконання будівельного контракту.....	150
2.7. Тести.....	155

### **Розділ 3. Особливості обліку в торгівлі**

3.1. Особливості торгівлі та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку.....	176
3.2. Облік товарних операцій у оптовій торгівлі	
3.2.1. Облік операцій із придбання товарів.....	181
3.2.2. Облік реалізації товарів.....	187
3.3. Облік товарних операцій у роздрібній торгівлі	
3.3.1. Облік надходження товарів.....	192
3.3.2. Облік реалізації товарів.....	194
3.3.3. Облік торговельної націнки.....	196
3.4. Облік витрат торговельних підприємств.....	199
Тести .....	203

### **Список використаної та рекомендованої літератури .....**

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій.....	221
Додатки .....	230

## ВСТУП

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

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

Висвітлення передбачених програмою тем здійснюється у найбільш доступній формі – поряд з теоретичним матеріалом наводяться приклади, що сприяє кращому засвоєнню матеріалу. З метою інтенсифікації вивчення запропонованого матеріалу, а також перевірки знань в посібнику запропоновані тести в розрізі тем.

Навчальний посібник призначений для студентів вищих навчальних закладів галузі знань 0305 “Економіка і підприємництво”.

## Розділ 1. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Сільськогосподарські підприємства частину потрібних їм засобів і предметів праці відтворюють власними силами (приплід, вирощують молодняк,

тварин переводять в основне стадо, садивний матеріал для багаторічних насаджень і т. д.).

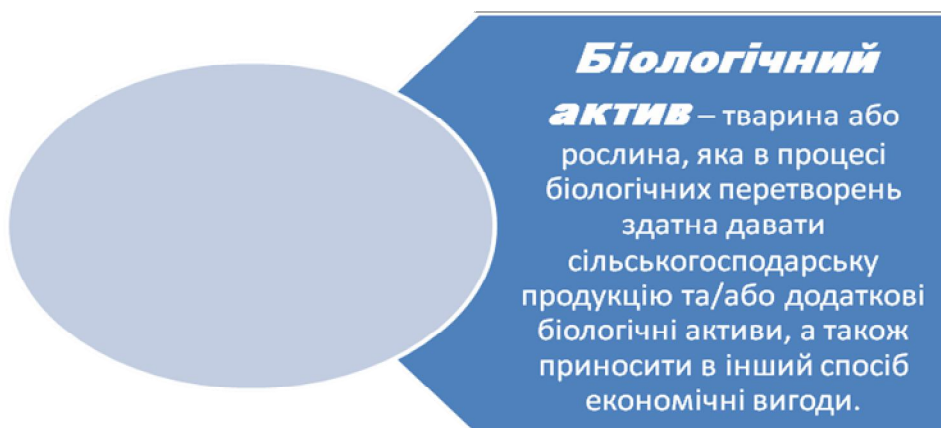
Для сільськогосподарських підприємств характерним є те, що в результаті виробництва отримують кілька видів продукції (молоко, приплід, зерно і солону тощо).

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

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

## ***1.2. Біологічні активи як об'єкт обліку***

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



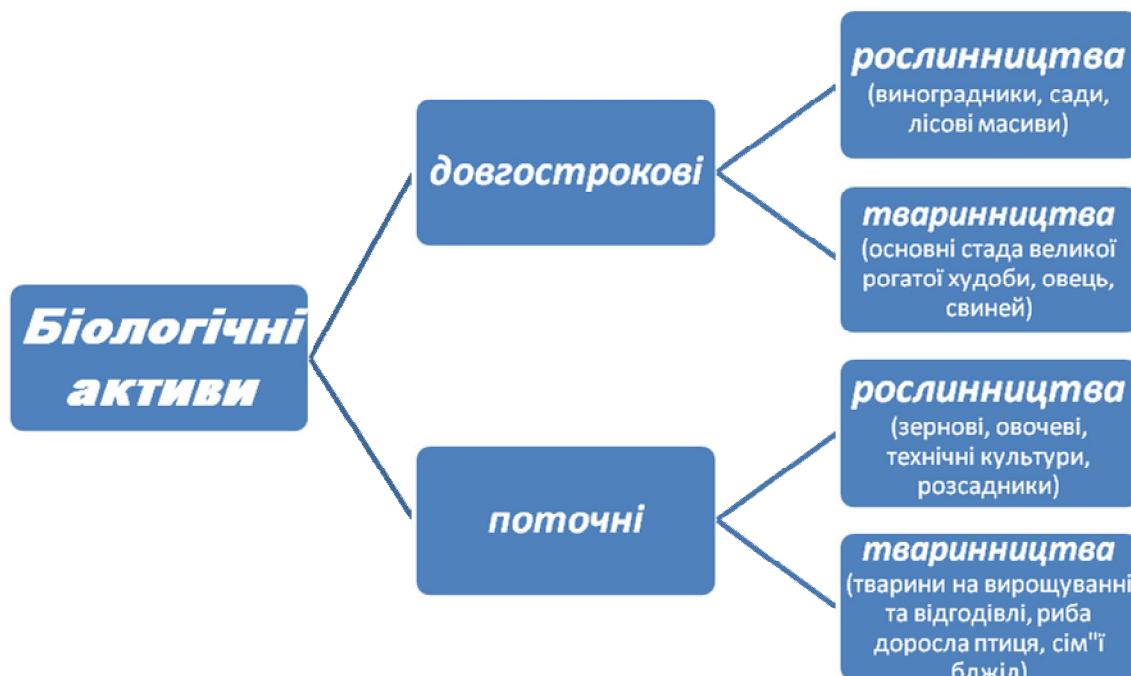
***Біологічний актив*** – тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

**Біологічні перетворення** – це процес якісних та кількісних змін біологічних активів.

Відповідно до П(С)БО–30 біологічні активи можуть бути довгостроковими і поточними (Рис.1). До довгострокових біологічних активів належать основні стада овець, великої рогатої худоби, свиней і т. д. – в тваринництві, виноградники, сади, лісові масиви.

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

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

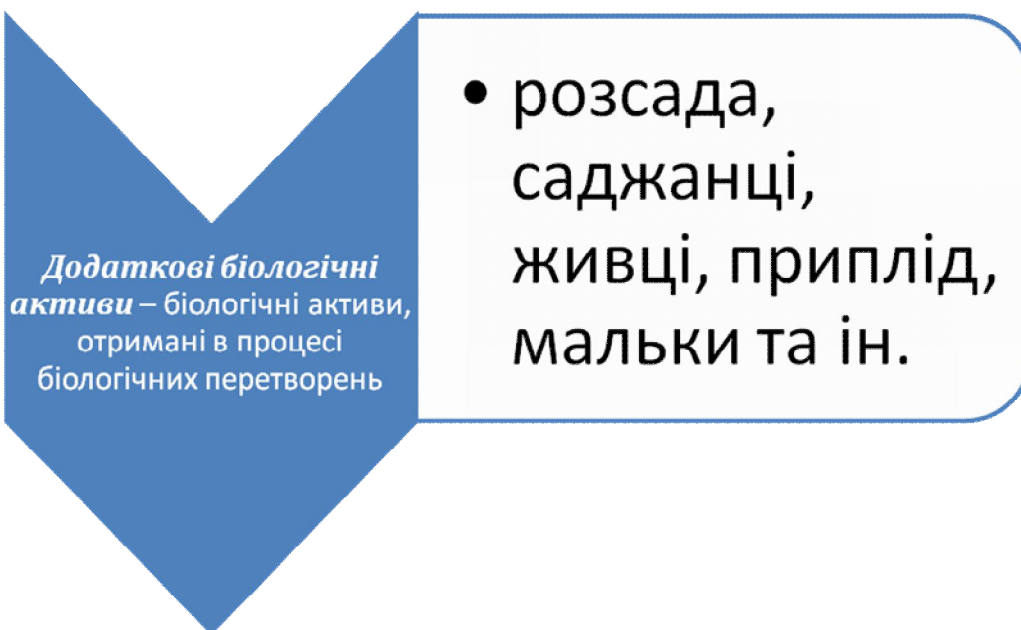


*Рис.1. Класифікація біологічних активів*

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

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





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

Біологічний актив визнають активом, якщо:

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

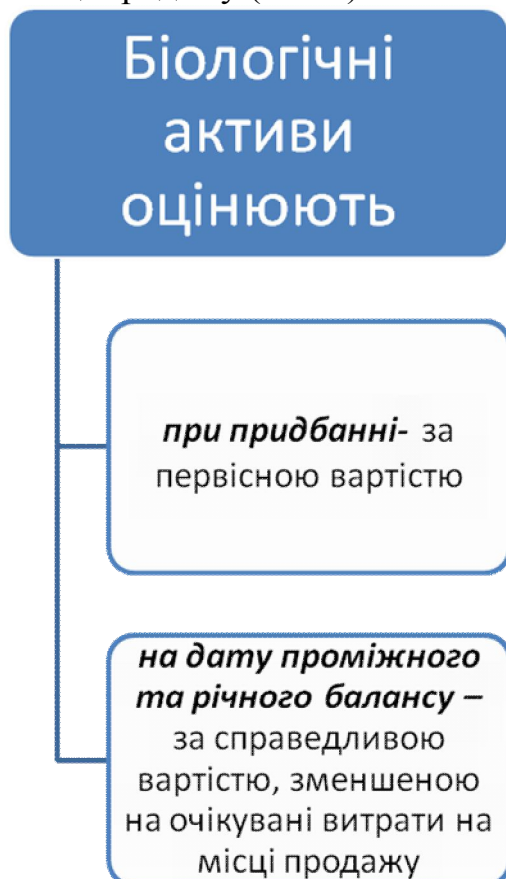
<b>Біологічний актив визнають</b>	
<b>запасом</b> , якщо його не використовують у сільськогосподарській діяльності та утримують для продажу, або напрям його використання не визначено	<b>основним засобом</b> , якщо його використовують в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний термін використання - більше року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)

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

Біологічний актив визнають основним засобом, якщо його використовують в іншій діяльності, ніж сільськогосподарська, та очікуваний термін використання - більше року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

**Сільськогосподарська діяльність** – це процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Біологічні активи при придбанні оцінюють за первісною вартістю, на дату проміжного та річного балансу – за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (Рис.2).



**Рис.2. Оцінка біологічних активів**

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

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

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

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

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

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

В примітках до фінансової звітності біологічні активи поділяють за групами:

**1. Довгострокові біологічні активи:**

- робоча худоба;
- продуктивна худоба;
- багаторічні насадження;
- інші довгострокові біологічні активи.

**2. Поточні біологічні активи:**

- тварини на вирощуванні і відгодівлі;
- біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні і відгодівлі);
- інші поточні біологічні активи.

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

Одиниці виміру біологічних активів - штуки, голови тощо.

### **1.3. Облік запасів**

#### **1.3.1. Облік виробничих запасів**

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

Для правильного визначення кількісних та якісних показників господарської діяльності сільськогосподарського підприємства велике значення має оцінка запасів, яку здійснюють відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” і 30 “Біологічні активи”.

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

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

Запаси сільськогосподарських підприємств зберігаються на центральних складах, коморах ферм, бригад та інших місцях зберігання. Порядок зберігання залежить від виду запасів. Так, нафтопродукти зберігаються в спеціально обладнаних складах або на автозаправних пунктах; зерно – в зерносховищах; мінеральні добрива - в складах відповідно до встановлених правил. Між виробничими підрозділами запаси розподіляються з обов'язковим документальним оформленням через центральні склади.

Облік наявності запасів ведуть за центрами відповідальності (матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання) в Книгах (картках) складського обліку в кількісному виразі за видами і сортами матеріальних цінностей. Аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених та протаксованих Звітів про рух матеріальних цінностей.

Дані про наявність та рух матеріальних цінностей в грошовому виразі за місцями зберігання (матеріально-відповідальними особами) узагальнюють за місяць в розрізі синтетичних рахунків і субрахунків в Журналі-ордері №5 Ас.-г.

Документальне оформлення операцій з запасами сільськогосподарські підприємства здійснюють з використанням спеціалізованих форм первинних документів і типових форм первинних облікових документів.

Приймання матеріальних цінностей здійснюють на підставі супроводжувальних документів з надходження запасів і їх фактичної наявності. Матеріальні цінності, які характеризуються не тільки кількісними, але і якісними показниками повинні мати крім Товарно-транспортної накладної документ, що засвідчує якість. Так, при одержанні мінеральних добрив – це копія сертифіката на завезену партію добрив; для нафтопродуктів – паспорт якості нафтопродуктів та ін..

Для оформлення відпуску виробничих запасів сільськогосподарські підприємства можуть використовувати накопичувальні документи - Лімітно-забірну картку на отримання матеріальних цінностей, Лімітно-забірну картку на отримання запасних частин або типові форми Лімітно-забірної картки. Ці документи є підставою для списання матеріальних цінностей зі складу, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпуску матеріальних цінностей на виробничі потреби.

Лімітно-забірні картки виписуються в двох примірниках на місяць. Лімітно-забірну картку на отримання запасних частин виписують, як правило, на термін, що не перевищує 15 днів і обов'язково в межах звітнього місяця. Після реєстрації в Книзі обліку один примірник видається матеріально-відповідальній особі структурного підрозділу (зоотехніку, ветеринару, агроному та ін.), а другий - завідувачому складу.

Ліміти відпуску встановлюють у відповідності з виробничою програмою (планом сівби, планом внесення добрив та ін.). Підставою для виписки Лімітно-забірної картки на отримання запасних частин є Відомість дефектів на ремонт машини. Відомість складається інженером-механіком на кожну машину з визначенням дефектів деталей, вузлів які підлягають заміні або реставрації. При відсутності Відомості, а також при відпуску запасних частин та ремонтних матеріалів у період польових робіт ліміт розраховують на підставі кошторису на ремонт і технічне обслуговування машин, затвердженого керівником підприємства.

Для оформлення та обліку щоденного відпуску кормів із місць зберігання (складів, токів, силосних ям тощо) на тваринницькі ферми використовують Відомість витрати кормів. Відомість складає завферми, зоотехнік або бригадир на підставі розрахунку потреби кормів(раціонів). Останні розробляються і оформляються зоотехніком на місяць і затверджуються керівником підприємства і головним бухгалтером. Відомість виписується на кожну ферму в двох екземплярах, один з яких передається завідувачу складом (комірнику, фуражирові), а другий - знаходиться у завідувача ферми і служить підставою для списання на витрати з утримання відповідних груп тварин.

Відпуск кормів проводять на підставі лімітно-забірної картки, яка використовується для щоденного обліку кормів, виданих під підпис робітників (телятниць, пташниць) на годівлю тварин.

В кінці місяця в Відомості витрати кормів підраховують фактичні витрати кормів в натуральних показниках по групі тварин, визначають кількість кормо-днів та кількість кормових одиниць. Затверджує Відомість головний зоотехнік. Показники про фактичне використання кормів записують в Журнал обліку витрати кормів та передають в бухгалтерію, де дані Відомості про кількість кормів звіряють із Звітом про рух матеріальних цінностей на складах, кормокухні і встановлюють відповідність кількості поголів'я, яке зазначене в Книзі обліку руху тварин і птиці на фермі. В бухгалтерії здійснюють оцінку витрачених кормів.

Списання використаних добрив оформляють Актом про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин, що складається керівником структурного підрозділу та агрономом після внесення добрив по кожному полю в розрізі культур.

Після завершення сівби або посадки по окремих ділянках і полях бригадиром та агрономом складається Акт витрати насіння і садивного матеріалу.

Для оформлення списання зношених і непридатних для подальшого використання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних і

швидкозношуваних предметів складають Акт на списання виробничого та господарського інвентарю. До Актів обов'язково додаються документи на підставі яких проводилася видача матеріальних цінностей (лімітно-забірні картки, накладні та ін.). Акти затверджуються керівником підприємства або уповноваженою особою після чого передаються в бухгалтерію для відповідних записів в регістрах бухгалтерського обліку.

Відпуск запасів для реалізації стороннім організаціям оформляють Товарною накладною. При відпуску продукції і виробничих запасів для реалізації за готівку своїм працівникам, оприбуткуванні запасів, що надійшли з виробництва, а також при відпуску матеріальних цінностей виробничим підрозділам сільськогосподарські підприємства можуть використовувати Накладну(внутрігосподарського призначення).

Обліковують виробничі запаси на рахунку 20 "Виробничі запаси" в розрізі відповідних субрахунків. За дебетом рахунку 20 "Виробничі запаси" відображають надходження виробничих запасів, а за кредитом – їх вибуття.

На рахунках бухгалтерського обліку операції з надходження та вибуття виробничих запасів відображають наступним чином (табл. 1.3.1.1).

**Таблиця 1.3.1.1. Облік руху виробничих запасів**

1	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
2		3	4
1.	Надійшли запаси від постачальника до оплати їх вартості:		
	- купівельна вартість	20	63
	- ПДВ	641	63
2.	Прийнято рахунок транспортної організації за транспортування запасів:		
	- вартість перевезення	20	685
	- ПДВ	641	685
3.	Надійшли виробничі запаси як внесок учасників до статутного капіталу	20	46
4.	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли безоплатно	20	718
5.	Оприбутковані виробничі запаси, раніше не враховані	20	719
6.	Списані виробничі запаси, витрачені на		
	- виробництво	23 (за субрахунками)	20
	- загальновиробничі потреби	91 (за субрахунками)	20
	- адміністративні потреби	92	20
	- для забезпечення збутової діяльності	93	20
	- інші операційні витрати	94	20

1	2	3	4
7.	Використані виробничі запаси для капітального будівництва	15	20
8.	Списано за собівартістю реалізовані виробничі запаси	943	20
9.	Виявлена нестача виробничих запасів	947 072	20
10.	Відображено суму, що мають відшкодувати винні особи	375	716
11.	Списано виробничі запаси, передані до статутного капіталу іншого підприємства	14	20
12.	Списано виробничі запаси, передані безоплатно		
	- за балансовою вартістю	949	20
	- ПДВ	949	641
13.	Відображено уцінку виробничих запасів	946	20
14.	Списано вартість виробничих запасів, що вибули внаслідок стихійного лиха	99	20

### **1.3.2. Облік поточних біологічних активів**

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

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

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

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

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

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

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

212 “Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю”

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

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

Як молодняк тварин й птиці на відгодівлі обліковують поголів'я, вирощене у власному господарстві та придбане на стороні: молодняк усіх видів із моменту отримання приплоду до переведення в основне стадо чи вибуття, тварини на відгодівлі.

Тварини, придбані в інших сільських господарствах за гроші, оприбутковують на підставі товарно-транспортних накладних і рахунків-фактур, а в разі придбання племінних тварин заповнюють Племінне свідоцтво.

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

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

Акт виведення та сортування добового молодняку птиці складають для приймання молодняку, виведеного в спеціалізованих птахівничих господарствах. Відпуск молодняку з цеху інкубації в цех вирощування оформлюють накладною внутрішньогосподарського призначення. Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів) виписують на



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

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

Для оформлення вибуття тварин в інші господарства, продажу переробним підприємствам використовують Товарно-транспортну накладну. Останні виписують Приймальну квитанцію. У разі вимушеного вибуття тварин складають Акт на вибуття тварин та птиці і Обліковий листок забою та падежу худоби. Переведення тварин із однієї вікової групи в іншу оформлюють Актом на переведення тварин із групи в групу в межах поточних біологічних активів.

Після перевірки Звіту про рух тварин і птиці на фермі здійснюють оцінку операцій з руху поточних біологічних активів тваринництва згідно П(С)БО 9 "Запаси", П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 30 "Біологічні активи" і відображають записи за джерелами надходження та вибуття в Журналі-ордері № 8 с.-г. та Відомості №8.2с.-г. аналітичного обліку поточних біологічних активів тваринництва.

Об'єктом бухгалтерського обліку поточних біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин( молодняк великої рогатої худоби, свиней, овець,кіз на вирощуванні, велика рогата худоба, свині на відгодівлі, птиця, звірі, сім'ї бджіл тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статево-вікових груп. У складі поточних біологічних активів тваринництва відображаються також тварини, передані громадянам на вирощування і прийняті від населення для реалізації.

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

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

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

При перевищенні справедливої вартості над понесеними витратами визнають дохід:

Дт 23 "Виробництво"

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

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

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

Кт 23 “Виробництво”.

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

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

Таблиця 1.3.2.1. Облік надходження поточних біологічних активів

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

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

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

Збільшення справедливої вартості відображають за дебетом рахунку 21 “Поточні біологічні активи” і кредитом рахунку 710 “Дохід від первісного визначення та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”. Зменшення справедливої вартості відносять на витрати операційної діяльності:

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

Кт 21 “Поточні біологічні активи”

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

Таблиця 1.3.2.2. Облік вибуття поточних біологічних активів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Відображено собівартість реалізованих поточних біологічних активів	901	21
2.	Отримано дохід від реалізації поточних біологічних активів	36	701
3.	Нарахована сума податкового зобов'язання з ПДВ	701	641
4.	Виявлено нестачі та втрати поточних біологічних активів Одночасно зарахована балансова вартість списаних сум нестач на позабалансовий рахунок	947 072	21
5.	Визнано дохід у сумі, що мають відшкодувати винні особи на суму податкового зобов'язання Одночасно списані суми з позабалансового рахунку	375 716	716 641 072
6.	Переведення поточних біологічних активів до довгострокових біологічних активів (переведено тварин до основного стада)	155 16	212 155
7.	Загибель поточних біологічних активів у результаті стихійного лиха	99	21

Поточні біологічні активи рослинництва, які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено, якщо їх справедливую вартість можна достовірно визначити, визнають активом і відображають у поточних біологічних активах. Оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва здійснюють на основі Акту на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю, що складається експертною комісією. На момент збирання урожаю такі біологічні активи списують із балансу з віднесенням їх вартості на витрати виробництва:

Дт 23 “Виробництво”

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

Списання оформляють Актом на списання поточних біологічних активів рослинництва. Аналітичний облік поточних біологічних активів ведуть за видами культур у Відомості 8.1 аналітичного обліку поточних біологічних активів рослинництва.

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

### **1.3.3. Облік продукції сільськогосподарського виробництва**

**Сільськогосподарська продукція**, згідно П(С)БО 30, це – актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

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

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

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

Первісне визнання сільськогосподарської продукції активом здійснюють за таких умов:

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

**Сільськогосподарську продукцію** при її **первісному визнанні** оцінюють за **справедливою вартістю**, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Справедлива вартість ґрунтована на цінах активного ринку. Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають як запас відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”.

**Побічну продукцію**, якщо на неї нема активного ринку, можна оцінювати за нормативними витратами на збирання, транспортування, переміщення, сортування та іншими витратами, пов’язаними з її заготівлею. **Браковану продукцію**, відходи, використання яких і реалізація неможлива, активом не визнають, а витрати на їх утилізацію вводять до інших операційних витрат.

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

**Придбані сільськогосподарська продукція** і матеріали сільськогосподарського призначення обліковують **окремо** від сільськогосподарської продукції власного виробництва.

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

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

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

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

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

Вибуття продукції оформляють товарно-транспортними накладними (реалізація та відправлення в заготівельні організації), накладною на внутрішнє переміщення, актом (при використанні насіння і садивного матеріалу), Відомістю витрати кормів та ін.

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

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

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

Аналітичний облік сільськогосподарської продукції здійснюється за видами продукції у сальдових відомостях, а синтетичний - в Журналі-ордері №5 А с.-г.

**Таблиця 1.3.3.1. Облік руху сільськогосподарської продукції**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Оприбуткована сільськогосподарська продукція	27	23
2.	Оприбутковано приріст живої маси	21	23
3.	Оприбутковано саджанці, чубуки	27	23
4.	Відображено вартість реалізованої продукції	901	27
5.	Витрачено садивний матеріал власного виробництва для закладання власних багаторічних насаджень	155	27
6.	Витрачено насіння власного виробництва	23	27
7.	Витрачено корми власного виробництва	23	27
8.	Виявлена нестача сільськогосподарської продукції	947	27
9.	Відображена уцінка сільськогосподарської продукції	946	27

#### **1.4. Облік довгострокових біологічних активів і основних засобів**

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

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

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

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про довгострокові активи, про одержані від їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи та сільськогосподарську продукцію визначаються П(С)БО -30 “Біологічні активи”.

Підставою для здійснення бухгалтерських записів є первинні документи. Для оприбуткування основних засобів і довгострокових біологічних активів використовують такі документи: Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію, Акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих)

об'єктів, Акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва(формування основного стада).

Вибуття основних засобів і довгострокових біологічних активів оформляють Актом на списання основних засобів, Актом на списання автотранспортних засобів, Актом на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень), Актом на списання довгострокових біологічних активів тваринництва.

Для обліку довгострокових біологічних активів використовують рахунок 16 “Довгострокові біологічні активи”, який включає наступні субрахунки: 161 “Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю”;

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

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

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

165 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за справедливою вартістю”;

166 “Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінені за первісною вартістю”.

Для організації аналітичного обліку довгострокових біологічних активів та формування інформації до складання приміток до фінансової звітності ведуть Відомість № 4.2 с.-г. аналітичного обліку довгострокових біологічних активів. Для ведення аналітичного обліку доцільно відкривати субрахунки другого порядку 1611, 1612 “Багаторічні насадження”, 1631, 1641 “Робоча худоба”, за якими відкривають аналітичні рахунки “Сад вишневий”, “Сад сливовий” тощо.

Синтетичний облік довгострокових біологічних активів за рахунком 16 “Довгострокові біологічні активи” ведуть в Журналі-ордері № 4 А с.-г., записи в який здійснюють на підставі первинних документів.

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

При придбанні довгострокових біологічних активів до їх первісної вартості вводять:

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

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

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

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

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

Дт 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів"

Кт 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

На суму податкового кредиту з ПДВ роблять бухгалтерський запис:

Дт 641 "Розрахунки за податками"

Кт 63 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками".

На суму транспортних витрат:

Дт 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів"

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

На суму податкового кредиту з ПДВ :

Дт 641 "Розрахунки за податками"

Кт 685 "Розрахунки з іншими кредиторами".

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

Дт 155 "Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів"

Кт 23 "Виробництво" (субрахунок "Допоміжне виробництво" аналітичний рахунок "Автомобільний транспорт").

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

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

На справедливую вартість безоплатно одержаних довгострокових активів:



Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

Кт 424 “Безоплатно одержані необоротні активи”.

На витрати, пов’язані з транспортуванням:

Дт 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”

Кт 23 “Виробництво” (якщо використовують власний транспорт) і Кт 685 “Розрахунки з іншими кредиторами” (якщо використовують транспорт сторонньої організації).

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

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

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

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

На справедливу вартість переданого активу роблять бухгалтерський запис:

Дт 286 “Необоротні активи та групи вибуття, що утримуються для продажу”

Кт16 “Довгострокові біологічні активи”

Дт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”

Кт 286 “Необоротні активи та групи вибуття, що утримуються для продажу”

і на суму податкового зобов’язання з ПДВ:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

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

Дт 641 “Розрахунки за податками”

Кт 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

Взаємозалік заборгованості відображають за дебетом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” і кредитом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

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

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

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

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

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

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

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

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

**Таблиця 1.4.1 Облік отримання довгострокового біологічного активу в обмін на неподібний біологічний актив**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	На вартість довгострокового біологічного активу, що підлягає обміну	286	16
	На справедливую вартість переданого активу, (у т. ч. ПДВ)	36	712
2.	На суму податкового зобов’язання з ПДВ	712	641
3.	Списують справедливую вартість переданого довгострокового біологічного активу	943	286
4.	На первісну вартість прийнятого довгострокового біологічного активу (в т. ч. грошова доплата)	155	63
5.	На суму податкового кредиту з ПДВ	64	63
6.	Перераховано доплату	63	31
7.	Взаємозалік заборгованості (справедлива вартість переданого, в т. ч. ПДВ)	63	36
8.	На первісну вартість прийнятого довгострокового біологічного активу (зменшену на суму грошових коштів, що належать до отримання)	155	63
9.	На суму податкового кредиту з ПДВ	64	63
10.	Одержано суму грошових коштів	31	36
11.	Взаємозалік заборгованості (первісна вартість отриманого біологічного активу, в т. ч. ПДВ)	63	36

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

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

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

або

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

Кт 16 “Довгострокові біологічні активи”.

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

Амортизацію нараховують тільки на довгострокові біологічні активи, які обліковують за первісною вартістю. Об’єктом амортизації таких біологічних активів є вартість, що амортизується (первісна вартість, зменшена на величину ліквідаційної вартості). Ліквідаційна вартість дорівнює сумі, яку підприємство очікує отримати від реалізації або ліквідації довгострокових біологічних активів після закінчення терміну їх корисного використання (вартість деревини насаджень, тварин або їх м’яса і шкур тощо), за вирахуванням витрат, пов’язаних із їх продажем або ліквідацією. Амортизацію нараховують протягом терміну корисного використання, який підприємство встановлює самостійно при зарахуванні довгострокових біологічних активів на баланс. Нараховують амортизацію, використовуючи методи, передбачені П(С)БО-7 “Основні засоби”.

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

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

Дт 972 “Втрати від зменшення від зменшення корисності активів”

Кт 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”.

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

Дт 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”

Кт 742 “Дохід від відновлення корисності активів”.

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

Дт 134 “Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів”

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

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

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

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

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

або

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

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

І на різницю :

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

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

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

або

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

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

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

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

Витрати, пов'язані із закладанням та вирощуванням таких насаджень обліковують на субрахунку 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів” (табл. 1.4.2). Підставою для бухгалтерських записів з обліку зазначених витрат є первинні документи: Облікові листки трактористів-машиністів, Акти про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин, Акти витрати насіння і садивного матеріалу, Накладні (внутрігосподарського призначення) тощо.

Після закінчення робіт із закладання і вирощування багаторічних насаджень, при зарахуванні їх до складу незрілих довгострокових біологічних активів складають Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію. Повторно

такий Акт складають при досягненні багаторічних насаджень стадії зрілості і переведення їх із незрілих довгострокових біологічних активів в групу довгострокових біологічних активів рослинництва.

**Таблиця 1.4.2. Облік витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями незрілих довгострокових біологічних активів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1.	Списана вартість саджанців власного виробництва на закладання саду	155	27
2.	Списана вартість покупних саджанців на закладання саду	155	208
3.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим закладанням саду	155	66
4.	Проведені нарахування на заробітну плату	155	65
5.	Списана вартість закуплених добрив, засобів захисту рослин	155	208
6.	Списана вартість послуг власного транспорту	155	23 (відповідний субрахунок)
7.	Віднесена на вартість незрілих довгострокових біологічних активів сума витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями	165	155
8.	Відображена переоцінка довгострокових біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю		
	- збільшення	165	710
	- зменшення	940	165

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

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

**Таблиця 1.4.3. Облік вибуття довгострокових біологічних активів, які оцінюють за первісною вартістю**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Реалізовано довгострокові біологічні активи:		
	- на суму зносу	134	16
	- на суму залишкової вартості	286	16
		943	286
	- на договірну вартість ( визнаний дохід)	36	712
	- на суму податкового зобов'язання з ПДВ	712	641

1	2	3	4
2.	Списують на фінансовий результат:		
	- залишкову вартість	79	943
	- чистий дохід	712	79
3.	Ліквідовано довгострокові біологічні активи		
	- на суму зносу	134	16
	- на суму залишкової вартості	976	16
4.	Одержано від ліквідації довгострокових біологічних активів матеріальні цінності	20	746
5.	Списують на фінансовий результат		
	- залишкову вартість	79	976
	- вартість одержаних матеріальних цінностей	746	79
6.	Виявлена нестача		
	- на суму зносу	134	16
	- на суму залишкової вартості	976	16
	Сума, що підлягає відшкодуванню з винних осіб	375	746
	Сума податкового зобов'язання	746	641
7.	Переведено довгостроковий біологічний актив до групи біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю		
	- на суму зносу	134	162,164
	- на залишкову вартість	161	162
		163	164
8.	Відображено переоцінку переведеного довгострокового біологічного активу		
	- дооцінка	161,163	710
	- уцінка	940	161, 163

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

**Таблиця 1.4.4. Облік довгострокових біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Реалізовано довгострокові біологічні активи		
	- списано собівартість	901	16
	- на суму доходу (виручки)	36	701
	- на суму податкового зобов'язання з ПДВ	701	641
2.	Списані на фінансовий результат		
	- собівартість реалізованих довгострокових біологічних активів	79	901
	- дохід	701	79
3.	Ліквідовані довгострокові біологічні активи		
	- списано собівартість	949	16

1	2	3	4
4.	Одержані матеріальні цінності від ліквідації довгострокових біологічних активів	20	719
5.	Списані на фінансовий результат		
	- собівартість	79	949
	- вартість одержаних матеріальних цінностей	719	79
6.	Виявлені нестача і втрати довгострокових біологічних активів	947 072	16
7.	Визнаний дохід у сумі, що винним особам належить відшкодувати	375	716
8.	Нарахована сума податкового зобов'язання	716	641
9.	Списані з позабалансового рахунку суми нестач і втрат		072

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

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

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

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

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

Для нарахування амортизації необоротних активів складають розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року (відомість № 4.4 с.-г.). Розрахунок

використовують для визначення річної і місячної суми амортизації на 1 січня. Для коригування суми амортизації в наступні звітні періоди щомісячно складають Відомість № 4.5 с.-г. В ній зазначають вид основних засобів за класифікаційними групами та кореспондуючими рахунками, суму амортизації по об'єктах, що надійшли і вибули. Розподіл амортизації по об'єктах обліку, нараховану амортизацію за минулий місяць, зміни суми амортизації по об'єктах, що надійшли та вибули і суму амортизації, нарахованої в поточному році відображають в Відомості № 4.6 с.-г. Нарахування амортизації за податковим методом здійснюють в Відомості № 4.7 с.-г., яку відкривають на рік.

## **1.5. Облік виробництва**

### **1.5.1. Класифікація виробництв**

Процес виробництва – це, з однієї сторони, процес виробничого споживання засобів виробництва, а з іншої – джерело одержання готової продукції для сільськогосподарських підприємств.

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

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

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

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

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

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



### **1.5.2. Класифікація витрат виробництва**

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

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

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

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

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

За **видами діяльності** витрати поділяють на:

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

До витрат операційної діяльності відносять:

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

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

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

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

До виробничої собівартості продукції вводять:

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

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

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

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

**Таблиця 1.5.2.1. Орієнтований перелік статей витрат сільськогосподарських підприємств**

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

1	2	3	4	5	6
13.	Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
14.	Загальновиробничі витрати	+	+	+	+

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

Облік витрат можна здійснювати за одним із варіантів, відповідно до розробленого та затвердженого керівником підприємства Робочого плану рахунків:

- з використанням рахунків класу 8 “Витрати за елементами”;
- з використанням рахунків класу 9 “Витрати діяльності”.

Для визначення складу та розмежування виробничих витрат за економічним змістом, елементами, статтями обліку, місцем виникнення (центрами відповідальності), суміжними періодами та відображення виготовленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг призначено рахунок 23“Виробництво”.

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

***Допоміжні виробництва*** - це виробництва, що обслуговують основні галузі (рослинництво, тваринництво та ін.), виконуючи окремі роботи чи надаючи різні послуги. До допоміжних виробництв відносять ремонтно-механічні майстерні, вантажний автотранспорт, електро-, водо-, газо-, тепlopостачання, холодильні установки, живу тяглову силу. Допоміжні виробництва обліковують на рахунку 23 “Виробництво” в розрізі окремих субрахунків:

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

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

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

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

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

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

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

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

Калькуляційною одиницею робіт і послуг допоміжних виробництв є :

- для автотранспорту – 10 т / км,
- енергопостачання – 10 кВт /год.,
- живої тяглової сили – 1 роб. день,
- теплопостачання – 1 Гкал.,
- газопостачання – 1 м<sup>3</sup>,
- водопостачання - 1 м<sup>3</sup>.

Собівартість послуг живої тяглової сили визначають у кінці року.

Особливістю обліку витрат щодо живої тяглової сили є те, що вона дає побічну і супутню продукцію. В якості супутньої продукції виступають додаткові біологічні активи(приплід), одержані в процесі біологічних перетворень. Приплід оцінюють за собівартістю 60 кормо-днів на утримання однієї голови дорослої худоби.

**Фактичну собівартість** одного **кормо-дня** визначають шляхом ділення суми витрат із утримання робочої худоби на кількість кормо-днів. **Фактичну собівартість** одного **робочого дня** визначають діленням різниці зі суми витрат на утримання живої тяглової сили і витрат на супутню й побічну продукцію (вартість приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість робочих днів.

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

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

Немає єдиної думки щодо використання рахунків для обліку витрат, пов'язаних із утриманням машинно-тракторного парку. Пропонують для обліку всіх витрат використовувати рахунок 23 “Виробництво” (окремий субрахунок) або рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. Вважаємо за доцільне відображати витрати з утримання машинно-тракторного парку на рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”, оскільки за суттю машинно–тракторний парк – це технічні засоби (як обладнання або устаткування), що сприяють

здійсненню технологічних процесів. За дебетом цього рахунку обліковують суму визнаних витрат, за кредитом – списують витрати, розподілені на рахунки споживачів.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Витрати на утримання та експлуатацію комбайнів й інших самохідних машин у більшості випадків можна прямо віднести на відповідні культури,

оскільки ця техніка вузькоспеціалізована (льоно-, картопле-, бурякозбиральні комбайни). Витрати за комбайнами на збиранні багатьох культур (зернозбиральні) розподіляють пропорційно до зібраної площі, на якій зібрані ці культури.

#### **1.5.4. Облік загальновиробничих витрат**

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

Облік загальновиробничих витрат здійснюють на рахунку 91 за субрахунками:

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

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведуть у Звіті про загальновиробничі витрати ( ф.5.7с.-г. ) в розрізі статей:

- 1) Основна й додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи;
- 2) Охорона праці та техніка безпеки;
- 3) Затрати на переїзди та переміщення;
- 4) Витрати на утримання основних засобів загальновиробничого призначення;
- 5) Утримання тимчасових споруд;
- 6) Інші витрати.

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

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

**Таблиця 1.5.4.1. Облік загальновиробничих витрат**

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

**1.5.5. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва (облік витрат на біологічні перетворення в рослинництві)**

Характерною особливістю рослинництва є його багатогалузевість.

Прийнята наступна класифікація його галузей:

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

Методичними рекомендаціями з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт та послуг) сільськогосподарських підприємств

передбачено перелік об'єктів планування й обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції рослинництва.

Передбачено наступні групи об'єктів обліку виробничих витрат:

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

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

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

Аналітичний облік витрат у рослинництві ведуть за видами виробництв, за видами або групами продукції, яку виробляють і статтями витрат в Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва № 5.5 с.-г., показники якого переносяться у Зведену відомість № 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5 В с.-г.

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

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

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

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



Стаття “**Відрахування на соціальні заходи**” включає відрахування на соціальні заходи згідно діючих тарифів. Об’єктом обкладання страховими внесками (зборами) є фактичні витрати на оплату праці зайнятих в процесі біологічних перетворень в рослинництві, що включають витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати й інших заохочувальних і компенсаційних виплат (у тому числі в натуральній формі), які визначаються відповідно до нормативно-правових актів, прийнятих згідно з Законом України “Про оплату праці”.

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

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

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

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

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

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

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

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

Стаття “**Витрати на ремонт необоротних активів**” охоплює:

а) суми на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, у т. ч. вартість пального і

мастильних матеріалів, використаних на ремонт й обкатку машин після ремонту;

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

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

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

До цих витрат відносять:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- 208 **“Матеріали сільськогосподарського призначення”** – на вартість насіння і садивного матеріалу, придбаного зі сторони, отрутохімікатів та гербіцидів, мінеральних добрив;
- 27 **“Продукція сільськогосподарського виробництва”** – на вартість насіння і садивного матеріалу власного виробництва;

- 66 “Розрахунки з оплати праці” – на суму нарахованої заробітної плати працівників, безпосередньо зайнятих вирощуванням відповідних культур, у т. ч. заробітна плата трактористів-машиністів;
- 65 “Розрахунки за страхуванням”-на суму відрахувань на соціальні заходи згідно діючих тарифів від заробітної плати працівників безпосередньо зайнятих вирощуванням відповідних культур, у т.ч. заробітної плати трактористів-машиністів.
- 23 “Виробництво” в розрізі окремих субрахунків – на вартість наданих послуг допоміжних виробництв;
- 91 “Загальновиробничі витрати” - на суму розподілених загальновиробничих витрат;
- 203 “Паливо” – на вартість витраченого пального;
- 131 “Знос основних засобів” – на суму нарахованої амортизації основних засобів, які прямо можна віднести на відповідну культуру.

Фактичну собівартість продукції рослинництва розраховують у цілому за рік.

Об’єктами калькуляції є конкретні види продукції.

Послідовність визначення собівартості сільськогосподарської продукції можна представити у такій послідовності:

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

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

Одержана величина й становитиме фактичну собівартість основної продукції. **Фактичну собівартість калькуляційної одиниці** визначають шляхом ділення всіх витрат, віднесених на основну продукцію, на кількість отриманої продукції. У випадку одночасного одержання кількох видів продукції витрати необхідно розподілити.

Так, при визначенні собівартості зернових культур загальну суму витрат на біологічні перетворення (вирощування і збирання) (без вартості соломи)

розподіляють між зерном і зерновідходами. При цьому зерно приймають за одиницю, а зерновідходи прирівнюють до нього за коефіцієнтом, який розраховують за вмістом у них повноцінного зерна.

**Приклад:** Зібрано 30000 центнерів повноцінного ячменю та 2500 центнерів зерновідходів із вмістом у них зерна 65 відсотків. Витрати на вирощування ячменю (без вартості соломи) становили 34787500 грн.

Визначаємо:

- 1) кількість повноцінного зерна у зерновідходах ( $2500 \cdot 65 : 100 = 1625$  ц.)
- 2) загальну кількість отриманого зерна ( $30000 + 1625 = 31625$  ц.)
- 3) собівартість центнера повноцінного зерна ( $34787500 : 31625 = 1100$  грн.)
- 4) собівартість зерновідходів ( $1100 \cdot 1625 : 2500 = 715$  грн.).

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

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

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

Для визначення собівартості продукції садівництва та ягідників із загальної суми витрат поточного року виводять вартість живців, відсадків, паростків, "вусів", оцінених за реалізаційними цінами, і падалиці, оціненої за цінами можливого використання (за вартістю коренів кормових буряків). Собівартість центнера плодів, ягід, винограду визначають діленням загальної суми на вирощування певної культури на кількість одержаної продукції.

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

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

Як відомо, фактична собівартість сільськогосподарської продукції визначається в кінці року. При первісному визнанні (в момент одержання і

оприбуткування) таку продукцію оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу:

Дт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”

Кт 231 “Виробництво” субрахунок “Рослинництво”.

Різницю між вартістю сільськогосподарської продукції, оціненої за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та пов’язаними з біологічними перетвореннями витратами для отримання сільськогосподарської продукції визнають доходами або витратами:

Дт 231 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво”

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

або

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

Кт 231 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво”

У кінці року після визначення фактичних витрат суми доходів і витрат коригують:

Дт 231 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво”

Кт 710 “Доходи від первісного визначення та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю ” – на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року;

Дт 231 Кт 710

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

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

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

Дт 940 Кт 231

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

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

### ***1.5.6. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва (облік витрат на біологічні перетворення в тваринництві)***

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

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

- велика рогата худоба м'ясного напрямку (основне стадо і тварини на вирощуванні);

- велика рогата худоба молочного напрямку (основне стадо і тварини на вирощуванні);

- свинарство (основне стадо і молодняк на вирощуванні) та інші.

Аналітичний облік витрат у тваринництві ведуть за статтями витрат:

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

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

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

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

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

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

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

До статті “**Витрати на ремонт необоротних активів**” вводять вартість ремонтних робіт основних засобів тваринництва (заробітна плата ремонтників, вартість запчастин, ремонтно-будівельних матеріалів, вартість ремонтних послуг сторонніх організацій).

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

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

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

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

**Синтетичний облік** витрат тваринництва ведуть на рахунку 232 “*Виробництво*”, субрахунок “*Тваринництво*” в Журналі-ордері №5В с.-г.

За дебетом рахунку протягом року нагромаджують витрати на утримання тварин в кореспонденції з кредитом рахунків:

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

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

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

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

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

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

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

912 “Загальновиробничі витрати” – на суму загальновиробничих витрат.

За кредитом субрахунку “Тваринництво” відображають вихід продукції тваринництва.

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

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

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

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

$\Delta M$  – приріст живої ваги;

$V_k$  – жива вага поголів’я на кінець року;

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

$V_n$  – жива вага тварин, які надійшли протягом року;

$V_n$  – жива вага тварин на початок року.

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

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

**Вартість (В) живої маси** охоплює витрати на вирощування та відгодівлю в поточному році (без витрат на побічну продукцію) (**Вв**), вартість худоби, яка була в групі на початок року (**Вп**) і надійшла (**Вн**) без вартості загиблих тварин [ 2 ].

$$B = Bв + Вп + Вн [ 2 ]$$

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3) фактична собівартість 1 ц приросту живої маси:

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

4) фактична собівартість 1 ц живої ваги:

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

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

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

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



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

У господарстві за звітний період оприбутковано 1000 ц. молока і 40 голів приплоду телят.

Витрати на утримання основного стада становили 600000 грн. Кількість кормо-днів утримання корів - 28000, справедлива вартість 1 ц. молока 540 грн., голови приплоду – 1100 грн.

Оприбутковано гній за нормативними витратами, оцінений у 20000 грн.

1) собівартість одного кормо-дня:  $600000 / 28000 = 21,43$  грн.;

2) собівартість 1 голови приплоду:  $21,43 \cdot 60 = 1285,8$  грн.;

3) вартість приплоду:  $1285,8 \cdot 40 = 51432$  грн.;

4) вартість молока:  $600000 - 20000 - 51432 = 528568$  грн.;

5) собівартість 1 ц молока:  $528568 / 1000 = 528,68$  грн.

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

Використовуючи наведені дані і результати проведених розрахунків бухгалтерські записи будуть наступними:

Оприбуткування молока за справедливою вартістю:

Дт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”- 540000 грн.

Кт 232 “Виробництво”, субрахунок “Тваринництво”- 540000 грн.

Оприбуткування приплоду за справедливою вартістю:

Дт 21 “Поточні біологічні активи”-44000 грн.

Кт 232 “Виробництво” субрахунок “Тваринництво”- 44000 грн.

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

Дт 232 “Виробництво”, субрахунок “Тваринництво”-11432 грн.

Кт 710 “Доходи від первісного визначення та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю ” -11432 грн.(дохід від первісного визнання молока:  $540 \times 1000 - 528568$ )

Дт 940 “Витрати від первісного визначення та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю ” - 7432 грн.

Кт 232 “Виробництво”, субрахунок “Тваринництво”- 7432 грн.(витрати від первісного визнання приплоду:  $1100 \times 40 - 51432$ ).

Оприбуткування приросту живої маси відображають за дебетом 21 рахунку “Поточні біологічні активи” і кредитом рахунку 232”Тваринництво”.

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

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

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

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

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

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

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

- витрати на утримання пожежної та воєнізованої охорони: основна і додаткова оплата праці персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи; виплати іншим організаціям; плата за утримання спеціального автотранспорту та пожежних машин, ремонт протипожежного обладнання, знос спецодягу, який видають працівникам охорони; витрати на всі види відряджень і переміщень пожежної, воєнізованої та сторожової охорони тощо.

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

виробничої собівартості продукції, робіт, послуг; на розрахунково-касове обслуговування й оплату інших банківських послуг.

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

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

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства, відображають на активному, номінальному, операційному, розподільчому рахунку 92 "Адміністративні витрати". За дебетом рахунку 92 відображають суму визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання їх на рахунок 79 "Фінансові результати". Синтетичний облік адміністративних витрат ведуть в Журналі-ордері №5В с.-г., аналітичний облік в Відомості 5.8 с.-г. "Звіт про адміністративні витрати".

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

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

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

*Таблиця 1.6.1. Облік адміністративних витрат*

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нарахована амортизація на основні засоби загальногосподарського призначення (підприємства, які не використовують рахунки 8 класу)	92	131
2.	Списано вартість будівельних матеріалів на ремонт адміністративної будівлі сільськогосподарського підприємства	92	205
3.	Списано вартість палива, використаного для службового легкового автомобіля керівника підприємства	92	203
4.	Списано на загальногосподарські витрати вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів, переданих зі складу для використання	92	22
5.	Списано вартість сільськогосподарської продукції на витрати, пов'язані з організацією прийому гостей	92	27

1	2	3	4
6.	Використав касир готівкові кошти з каси підприємства на оплату телеграфних витрат	372 92	301 372
7.	Оплачено з поточного рахунка витрати аудиторської фірми на проведення семінару	92	311
8.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	311
9.	Списано витрати на службові відрядження працівників апарату управління підприємства (без ПДВ)	92	372
10.	Списано частину витрат на передплату періодичних видань, раніше віднесених на витрати майбутніх періодів	92	39
11.	Нарахована сума забезпечення відпусткових виплат працівникам адміністративно-управлінського персоналу	92	471
12.	Відображено заборгованість сторонньої організації з оплати виконаних робіт загальногосподарського призначення (ремонт адміністративної будівлі) (без ПДВ)	92	631,685
13.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631,685
14.	Нарахована заробітна плата адміністративному персоналові	92	661
15.	Нараховані відрахування на соціальні заходи	92	65
16.	Нараховані страхові платежі зі страхування майна загальногосподарського призначення	92	655
17.	Віднесено вартість робіт і послуг допоміжних виробництв	92	234
18.	Нарахований земельний податок	92	641
19.	Нарахована амортизація інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що забезпечують адміністративні потреби	92	132,133
20.	Відображено витрати за юридичні, аудиторські, інші послуги (без ПДВ)	92	631,685
21.	Списано вартість використаних бланків документів і канцелярського приладдя, паперу	92	201,209
22.	Сплачено банку за розрахунково-касове обслуговування	92	311
23.	Нарахована комісійна винагорода банку за купівлю іноземної валюти	92	333
24.	Відображено вартість послуг зв'язку (без ПДВ)	92	631,685
25.	Списано представницькі витрати, сплачені з підзвітних сум	92	372
26.	Списано матеріальні витрати, що належать до адміністративних витрат (підприємства, які використовують рахунки 8 класу)	92	80
27.	Списано визнані витрати на оплату праці	92	81
28.	Списано суми відрахувань на соціальні заходи	92	82
29.	Списано суми амортизаційних відрахувань, що належать до адміністративних витрат	92	83

30.	Списано вартість робіт, послуг сторонніх організацій, пов'язаних із управлінням підприємством	92	84
31.	Списано адміністративні витрати в порядку закриття рахунку і визначення фінансових результатів	791	92

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

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, які зайняті збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції (амортизація, операційна оренда, страхування, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції, яку зберігають на складах сільськогосподарського підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції між складами підрозділів підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом сільськогосподарської продукції.

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

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) сільськогосподарської продукції здійснюють на рахунку 93 "Витрати на збут" в Журналі-ордері 5 В с.-г. Це рахунок активний, номінальний, операційний, розподільний.

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

Аналітичний облік витрат на збут ведуть у Відомості 5.9 с.-г. "Звіт про витрати на збут" за встановленими статтями витрат:

1. Витрати на оплату праці персоналу, який забезпечує збут продукції.
2. Відрахування на соціальні заходи.

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

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

*Таблиця 1.6.2. Облік витрат на збут*

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

1	2	3	4
14.	Створено резерв сумнівної дебіторської заборгованості з реалізованої продукції, щодо якої є ризик неповернення	93	38
16.	Списано на витрати звітного періоду вартість послуг з розміщення реклами	93	39
17.	Створено резерв на оплату відпусток працівникам, які займаються збутом продукції	93	471
18.	Нараховані податки, які вводять до збутових витрат	93	64
19.	Нарахована заробітна плата працівникам, які забезпечують збут продукції	93	661
20.	Відображено відрахування на соціальні заходи на суму заробітної плати працівників, які здійснюють збут	93	65
21.	Нараховані страхові платежі зі страхування майна, що забезпечує збут продукції	93	655
22.	Віднесено вартість робіт, послуг сторонніх організацій із ремонту та обслуговування основних засобів, що забезпечують збут продукції (без ПДВ)	93	63,685
23.	Відображено вартість робіт допоміжних виробництв	93	234
24.	Списано прямі матеріальні витрати, що належать до збутових витрат (підприємства, які використовують рахунки 8 класу)	93	80
25.	Списано визнані витрати на оплату праці, що належать до збутових витрат	93	81
26.	Списано суми відрахувань на соціальні заходи, що належать до збутових витрат	93	82
27.	Списано суми амортизаційних відрахувань, що належать до збутових витрат	93	83
28.	Списано вартість робіт, послуг сторонніх організацій із перевезення продукції споживачам та інші операційні витрати, пов'язані з реалізацією продукції	93	84
29.	Списано визнані витрати на збут продукції	791	93

До *інших операційних витрат* вводять:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованої іноземної валюти, яку для потреб обліку визначають шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яку для потреб бухгалтерського обліку визначають з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці;

- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

Облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображають на рахунках 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” ведуть на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”. Це рахунок активний, номінальний, операційний, розподільний. За дебетом рахунку 94 відображають суму визнаних витрат, а за кредитом – списання на рахунок 79 “Фінансові результати”. Синтетичний облік інших операційних витрат ведуть в Журналі-ордері 5 Г с.-г. і Відомості 5.12 с.-г.

Інші операційні витрати можна групувати за такою номенклатурою статей:

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

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

**Таблиця 1.6.3. Облік інших витрат операційної діяльності**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нарахована амортизація основних засобів, що використовують для виконання досліджень та розробок підприємством, яке не застосовує рахунки класу 8	94	131
2.	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів, МШП	94	20,22
3.	Виявлено нестачу тварин на вирощуванні та відгодівлі за їх балансовою вартістю	94	21
4.	Використано вексельні бланки	94	209
5.	Списано послуги допоміжних виробництв на проведення досліджень	94	234
6.	Списано готову продукцію на проведення дослідів і розробок	94	27



1	2	3	4
7.	Оплачено готівкою інші витрати операційної діяльності	94	30
8.	Нараховані штрафи, пені, неустойки за недотримання підприємством умов договорів щодо розрахунків із організаціями	94	685,63
9.	Нарахована матеріальна допомога працівникам підприємства	94	661
10.	Списано прямі матеріальні витрати, що належать до інших витрат операційної діяльності підприємства (підприємства, які використовують рахунки 8 класу)	94	80
11.	Списано визнані витрати на оплату праці, що належать до інших витрат операційної діяльності підприємства	94	81
12.	Списано суми відрахувань на соціальні заходи, що належать до інших витрат операційної діяльності підприємства	94	82
13.	Списано суми амортизаційних відрахувань, що належать до інших витрат операційної діяльності підприємства	94	83
14.	Списано суми нестач запасів за балансовою вартістю, суми штрафів, пені та інших операційних витрат	94	84
15.	Списано визнані інші витрати основної діяльності на фінансові результати	791	94

### ***1.7. Облік реалізації сільськогосподарської продукції***

Для обліку реалізації сільськогосподарської продукції використовують кілька рахунків:

90 “Собівартість реалізації”,

93 “Витрати на збут”,

70 “Доходи від реалізації”.

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

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

Собівартість реалізованих біологічних активів, що оцінюють за справедливою вартістю, дорівнює їх справедливій вартості, за вирахуванням

очікуваних витрат на місці продажу, яку було визнано на останню дату балансу і за якою їх відображають в обліку на дату реалізації.

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

Дт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”.

На суму податкового зобов’язання з ПДВ роблять наступний запис:

Дт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

Фактичну собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції відображають за:

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”

Кт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”;

Фактичну собівартість додаткових біологічних активів рослинництва відображають за:

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”

Кт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”;

Фактичну собівартість додаткових біологічних активів тваринництва відображають за:

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”

Кт 21 “Поточні біологічні активи”;

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

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”

Кт 16 “Довгострокові біологічні активи”.

Списання доходу і витрат на фінансовий результат відповідно відображають за:

Дт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

Кт 79 “Фінансові результати”

та

Дт 79 “Фінансові результати”

Кт 901 “Собівартість реалізованої продукції”.

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

Дт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”

Кт 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” – передача сільськогосподарської продукції за накладною;

Дт 372 “Розрахунки з підзвітними особами”

Кт 301 “Каса в національній валюті” – на суму коштів виданих з каси на покриття витрат за відрядженням і сплату ринкового збору;

Дт 93 “Витрати на збут”

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

Дт 372 “Розрахунки з підзвітними особами”

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

Дт 901 “Собівартість реалізованої продукції”

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

Дт 301 “Каса в національній валюті”

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

Дт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

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

Списання на фінансовий результат відображають бухгалтерськими записами:

Дт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

Кт 79 “Фінансові результати” – на суму доходу;

Дт 79 “Фінансові результати”

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

Дт 79 “Фінансові результати”

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

### ***1.8. Облік доходів основної діяльності сільськогосподарських підприємств***

Загальний фінансовий результат від основної діяльності сільськогосподарського підприємства включає:

1) фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів:

Дт 23 “Виробництво” Кт 710 “Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”

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

Кт 23 “Виробництво”.

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

Дт 231 “Виробництво”, субрахунок “Рослинництво”

Кт 710 “Доходи від первісного визначення та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю – на суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року, над сумою доходів, віднесеною протягом року;

Дт 231 Кт 710 - на суму перевищення доходів, віднесених протягом року, над сумою фактичних доходів, визначених у кінці року;

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

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

Дт 940 Кт 231 - на суму перевищення витрат, віднесених протягом року, над сумою фактичних витрат, визначених у кінці рок

2) фінансовий результат від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів;

Дт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”.

На суму податкового зобов’язання роблять наступний запис:

Дт 701 “Дохід від реалізації готової продукції”

Кт 641 “Розрахунки за податками

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

Дт 16 “Довгострокові біологічні активи”

Кт 710 “Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”

Дт 21 “Поточні біологічні активи”

Кт 710 “Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” – збільшення;

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

Кт 16 “Довгострокові біологічні активи”;

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

Кт 21 “Поточні біологічні активи” – зменшення.

### ***1.9. Облік розрахунків за податками і платежами***

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

- на загальних засадах;
- за спрощеною системою оподаткування.

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

- податок на додану вартість;
- податок на прибуток;
- податок на землю;
- комунальний податок;
- збір на геологорозвідувальні роботи;
- збір на будівництво, реконструкцію, ремонт і утримання автомобільних доріг загального користування;

- плата за придбання торгового патенту на здійснення торговельної діяльності;
- збір на спеціальне використання природних ресурсів.

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

Його сплачують у рахунок таких податків і зборів:

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

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

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

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

- 0,5% - рілля, сіножаті, пасовища;
- 0,3% - багаторічні насадження.

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

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

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

- у 1 кварталі – 10%;
- у 2 кварталі – 10%;
- у 3 кварталі – 50%;
- у 4 кварталі – 30%.

Нарахування фіксованого сільськогосподарського податку відображають бухгалтерським записом:

Дт 917 “Фіксований сільськогосподарський податок”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

### ***1.10. Особливості обліку в фермерських господарствах***

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

Після реєстрації господарства фермер складає опис майна, що становить його власність. На підставі опису майна складають вступний баланс. У господарствах, які використовують просту форму обліку, вступний баланс складають за бажанням власника.

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

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

Просту форму обліку застосовують господарства, де нема найманої сили.

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

1. Фермерські господарства з чисельністю працівників від 10 до 50 осіб і виручкою від 500 тис. грн. до 2,5 млн. грн. ведуть облік за спрощеним Планом рахунків і складають фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 “Фінансовий звіт СМП”. Всі інші фермерські господарства здійснюють облік за повним Планом рахунків і відповідно до Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Затв. Наказом Міністерства аграрної політики України 04.06.2009 р. №390 на підприємствах агропромислового комплексу, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 07.03.2001 р. № 49.

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

Наявність засобів і джерел у книзі не відображають.

При ***спрощеній*** формі основним реєстром є ***Журнал реєстрації*** господарських операцій фермерського господарства. Для аналітичного обліку використовують інші реєстри

# Тести

## Завдання № 1

Нарахування заробітної плати агроному відображають бухгалтерським записом:

- 1) Дт 232 Кт 66
- 2) Дт 912 Кт 66
- 3) Дт 911 Кт 66
- 4) Дт 231 Кт 66

## Завдання № 2

Яка операція відображена бухгалтерським записом Дт 27 Кт 232?

- 1) оприбутковано молоко
- 2) оприбутковано приплід
- 3) оприбутковано зерно
- 4) оприбутковано приріст живої ваги

## Завдання № 3

До біологічних активів одержаних в процесі біологічних перетворень відносять:

- 1) довгострокові біологічні активи
- 2) поточні біологічні активи
- 3) незрілі біологічні активи
- 4) додаткові біологічні активи

## Завдання № 4

До додаткових біологічних активів відносять:

- 1) зерно
- 2) плоди
- 3) живці
- 4) коренеплоди

## Завдання № 5

Яким бухгалтерським записом відображають безоплатне надходження мінеральних добрив?

- 1) Дт 205 Кт 424
- 2) Дт 208 Кт 745
- 3) Дт 201 Кт 63
- 4) Дт 208 Кт 718

### Завдання № 6

Дорослу птицю відносять до:

- 1) довгострокових активів
- 2) поточних активів
- 3) додаткових активів
- 4) незрілих активів

### Завдання № 7

Переведення тварин із основного стада відображають бухгалтерським записом:

- 1) Дт 155 Кт 212
- 2) Дт 16 Кт 155
- 3) Дт 212 Кт 16
- 4) Дт 212 Кт 212

### Завдання № 8

Отримане теля від учасника як внесок до статутного капіталу відображають бухгалтерським записом:

- 1) Дт 21 Кт 40
- 2) Дт 21 Кт 46
- 3) Дт 16 Кт 46
- 4) Дт 16 Кт 40

### Завдання № 9

Що означає бухгалтерський запис Дт 231 Кт 211?

- 1) витрачено на виробництво насіння
- 2) визнано активом поточні біологічні активи рослинництва, які не досягли зрілості та технологічний процес їх створення не завершено
- 3) списано із балансу поточні біологічні активи рослинництва з віднесенням їх вартості на витрати виробництва
- 4) витрачено на виробництво розсаду

### Завдання № 10

Яким бухгалтерським записом відображають оприбуткування саджанців, що надійшли від учасника як внесок до статутного капіталу?

- 1) Дт 27 Кт 23
- 2) Дт 208 Кт 46
- 3) Дт 27 Кт 46
- 4) Дт 208 Кт 40



Завдання № 11

Яка господарська операція відображена бухгалтерським записом Дт 155 Кт 27?

- 1) витрачено корми для відгодівлі основного стада
- 2) витрачено насіння для вирощування технічних культур
- 3) оприбутковано приріст живої ваги
- 4) витрачено саджанці власного виробництва для закладки саду

Завдання № 12

Що означає бухгалтерський запис Дт 901 Кт 16?

- 1) собівартість реалізованих довгострокових активів, які обліковують за первісною вартістю
- 2) виручка від реалізації довгострокових активів, які обліковують за первісною вартістю
- 3) собівартість реалізованих довгострокових активів, які обліковують за справедливою вартістю
- 4) виручка від реалізації довгострокових активів, які обліковують за справедливою вартістю

Завдання № 13

Яким бухгалтерським записом відображають дохід від реалізації довгострокових біологічних активів, які обліковують за первісною вартістю?

- 1) Дт 36 Кт 701
- 2) Дт 36 Кт 712
- 3) Дт 79 Кт 701
- 4) Дт 79 Кт 742

Завдання № 14

Яким бухгалтерським записом відображають дохід від реалізації довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю?

- 1) Дт 79 Кт 742
- 2) Дт 79 Кт 701
- 3) Дт 36 Кт 701
- 4) Дт 36 Кт 742

Завдання № 15

Бухгалтерським записом Дт 940 Кт 16 відображають:

- 1) дооцінку довгострокових біологічних активів, які обліковують за первісною вартістю

- 2) уцінку довгострокових біологічних активів, які обліковують за первісною вартістю
- 3) дооцінку довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю
- 4) уцінку довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю

#### Завдання № 16

Бухгалтерським записом Дт 16 Кт 710 відображають:

- 1) уцінку довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю
- 2) дооцінку довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю
- 3) уцінку довгострокових біологічних активів, які обліковують за первісною вартістю
- 4) дооцінку довгострокових біологічних активів, які обліковують за первісною вартістю

#### Завдання № 17

Бухгалтерським записом Дт 976 Кт 16 відображають:

- 1) залишкову вартість ліквідованих довгострокових біологічних активів, які обліковують за первісною вартістю
- 2) залишкову вартість ліквідованих довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю
- 3) залишкову вартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які обліковують за первісною вартістю
- 4) залишкову вартість реалізованих довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю

#### Завдання № 18

Яким бухгалтерським записом відображають вартість ліквідованих довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю?

- 1) Дт 976 Кт 16
- 2) Дт 949 Кт 16
- 3) Дт 79 Кт 16
- 4) Дт 79 Кт 976

#### Завдання № 19

Амортизацію не нараховують на:

- 1) багаторічні насадження
- 2) будинки

- 3) худобу
- 4) землю

#### Завдання № 20

Біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців (окрім тварин на вирощуванні та відгодівлі), які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості - це:

- 1) довгострокові біологічні активи
- 2) поточні біологічні активи
- 3) незрілі довгострокові біологічні активи
- 4) додаткові біологічні активи

#### Завдання № 21

На суму перевищення доходів, віднесених протягом року над сумою фактичних доходів, визначених в кінці року роблять бухгалтерський запис:

- 1) Дт 23 Кт 710
- 2) Дт 710 Кт 23
- 3) Дт 23 Кт 710 (червоне сторно)
- 4) Дт 710 Кт 23 (червоне сторно)

#### Завдання № 22

На суму перевищення витрат віднесених протягом року над сумою фактичних витрат, визначених в кінці року роблять бухгалтерський запис:

- 1) Дт 940 Кт 23 (червоне сторно)
- 2) Дт 23 Кт 940
- 3) Дт 940 Кт 23
- 4) Дт 23 Кт 940 (червоне сторно)

#### Завдання № 23

На суму перевищення фактичних доходів, визначених в кінці року над сумою доходів, віднесених протягом року роблять бухгалтерський запис:

- 1) Дт 710 Кт 23 (червоне сторно)
- 2) Дт 710 Кт 23
- 3) Дт 23 Кт 710
- 4) Дт 23 Кт 710 (червоне сторно)

#### Завдання № 24

На суму перевищення фактичних витрат, визначених в кінці року над сумою витрат, віднесених протягом року роблять бухгалтерський запис:

- 1) Дт 23 Кт 940 (червоне сторно)
- 2) Дт 940 Кт 23 (червоне сторно)
- 3) Дт 940 Кт 23
- 4) Дт 23 Кт 940

#### Завдання № 25

Що означає бухгалтерський запис Дт 231 Кт 911?

- 1) розподілені та списані загальновиробничі витрати тваринництва
- 2) витрачено на виробництво сільськогосподарської продукції електроенергію власного виробництва
- 3) розподілені та списані загальновиробничі витрати рослинництва
- 4) списані адміністративні витрати на витрати рослинництва

#### Завдання № 26

Що означає бухгалтерський запис Дт 917 Кт 641?

- 1) нарахований фіксований сільськогосподарський податок
- 2) нарахований податок на додану вартість на реалізовану продукцію
- 3) нарахований податок на прибуток
- 4) нарахований податок з доходів фізичних осіб, утриманий із заробітної плати агронома

#### Завдання № 27

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування заробітної плати керівнику колективного сільськогосподарського підприємства?

- 1) Дт 911 Кт 66
- 2) Дт 912 Кт 66
- 3) Дт 92 Кт 66
- 4) Дт 66 Кт 92

#### Завдання № 28

При визначенні собівартості одного робочого дня приплід оцінюють за:

- 1) собівартістю 60 робочих днів утримання однієї голови дорослої худоби
- 2) собівартістю 60 кормо-днів утримання однієї голови дорослої худоби
- 3) фактичною собівартістю
- 4) справедливою вартістю

#### Завдання № 29

Сільськогосподарська продукція, яка одержана одночасно з основною продукцією, відповідає вимогам і стандартам та призначена для подальшої переробки або реалізації є:

- 1) супутньою продукцією
- 2) побічною продукцією
- 3) головною продукцією
- 4) другорядною продукцією

### Завдання № 30

На витрати машинно-тракторного парку не відносять:

- 1) загальновиробничі витрати
- 2) роботи та послуги
- 3) витрати на ремонт необоротних активів
- 4) паливно-мастильні матеріали

### Завдання № 31

Яким бухгалтерським записом відображають вартість виданого спеціального одягу працівникам ферми?

- 1) Дт 912 Кт 22
- 2) Дт 92 Кт 22
- 3) Дт 911 Кт 11
- 4) Дт 912 Кт 20

### Завдання № 32

При калькулюванні собівартості продукції овочівництва витрати на кожен вид продукції визначають:

- 1) діленням загальної суми витрат на вирощування на загальну кількість одержаної продукції
- 2) пропорційно до вартості продукції за цінами реалізації
- 3) як різницю між загальною сумою витрат на вирощування всіх культур і побічною продукцією
- 4) нагромадженням витрат

### Завдання № 33

Приріст живої ваги визначають як:

- 1) вагу тварин, що вибули і залишені на кінець року
- 2) різницю між живою масою поголів'я на кінець року і живою масою поголів'я, що надійшло протягом року (у т.ч. приплід) та яке було на початок року
- 3) різницю між живою масою поголів'я на кінець року та яке вибуло протягом року (у т.ч. загиблі тварини) та живою масою поголів'я яке було на початок року

4) різницю між живою масою поголів'я на кінець року і яке вибуло протягом року (у т.ч. загиблі тварини), та живою масою поголів'я, що надійшло протягом року (у т.ч. приплід) та, яке було на початок року

#### Завдання № 34

Кількість живої маси дорівнює:

- 1) масі тварин, що вибули протягом року і залишені на кінець року
- 2) різниці між живою масою поголів'я на кінець року і яке вибуло протягом року (у т.ч. загиблі тварини), та живою масою поголів'я що надійшло протягом року (у т.ч. приплід) та яке було на початок року
- 3) різниці між живою масою поголів'я на кінець року і живою масою поголів'я, що надійшло протягом року (у т.ч. приплід) та яке було на початок року
- 4) різниці між живою масою поголів'я на кінець року та яке вибуло протягом року (у т.ч. загиблі тварини) та живою масою поголів'я яке було на початок року

#### Завдання № 35

Вартість живої маси дорівнює:

- 1) частці від ділення витрат на вирощування(без побічної продукції) на кількість центнерів живої ваги
- 2) витратам на вирощування та відгодівлю в поточному році (без витрат на побічну продукцію)
- 3) витратам на вирощування та відгодівлю в поточному році
- 4) сумі витрат на вирощування та відгодівлю в поточному році (без витрат на побічну продукцію), вартості худоби, яка була в групі на початок року і надійшла ,без вартості загиблих тварин

#### Завдання № 36

Загальний фінансовий результат сільськогосподарського підприємства від основної діяльності включає:

- 1) фінансовий результат від реалізації продукції та біологічних активів, фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу та фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів
- 2) фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів
- 3) фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів, які оцінюють за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу та фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів
- 4) фінансовий результат від фінансової, операційної та інвестиційної діяльності

### Завдання № 37

На суму виручки від реалізації сільськогосподарської продукції при виїзній торгівлі роблять бухгалтерський запис:

- 1) Дт 30 Кт 701
- 2) Дт 36 Кт 701
- 3) Дт 372 Кт 701
- 4) Дт 701 Кт 79

### Завдання № 38

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

- 1) Дт 36 Кт 701
- 2) Дт 701 Кт 27
- 3) Дт 701 Кт 16
- 4) Всі відповіді правильні

### Завдання № 39

Яким бухгалтерським записом відображають собівартість реалізованих саджанців?

- 1) Дт 36 Кт 27
- 2) Дт 901 Кт 27
- 3) Дт 901 Кт 208
- 4) Дт 701 Кт 901

### Завдання № 40

Що означає бухгалтерський запис Дт 231 Кт 232?

- 1) відпущене молоко для годування телят
- 2) віднесена на витрати вартість гною витраченого для вирощування пшениці
- 3) віднесена на витрати вартість соломи використаної в якості підстилки
- 4) правильна відповідь відсутня

### Завдання № 41

Яким бухгалтерським записом відображають вартість витрачених для відгодівлі ВРХ кормів?

- 1) Дт 232 Кт 27
- 2) Дт 912 Кт 27
- 3) Дт 911 Кт 208
- 4) Дт 231 Кт 27

Завдання № 42

Яким бухгалтерським записом відображають вартість гербіцидів, нестачу яких виявлено при інвентаризації?

- 1) Дт 375 Кт 208
- 2) Дт 947 Кт 208
- 3) Дт 072
- 4) Дт 947 Кт 208, Дт 072

Завдання № 43

Що означає бухгалтерський запис Дт 231 Кт 208?

- 1) оприбутковані корми
- 2) відпущені мінеральні добрива для підживлення рослин
- 3) відпущені запасні частини для ремонту тракторів
- 4) відпущені корми для відгодівлі ВРХ

Завдання № 44

Коли калькують собівартість послуг допоміжних виробництв сільськогосподарських підприємств?

- 1) щоквартально
- 2) щомісяця
- 3) за вибором підприємства
- 4) в кінці року

Завдання № 45

Шляхом ділення суми витрат на утримання живої тяглової сили (без витрат на побічну продукцію і додаткові біологічні активи) на кількість робочих днів визначають:

- 1) собівартість одного кормо-дня
- 2) собівартість побічної продукції
- 3) собівартість одного робочого дня
- 4) кількість відпрацьованих робочих днів

Завдання № 46

До додаткових біологічних активів відносять:

- 1) зерно
- 2) буряки
- 3) молоко
- 4) розсаду



Завдання № 47

До поточних біологічних активів рослинництва не відносять:

- 1) виноградники
- 2) зернові культури
- 3) овочеві культури
- 4) кормові культури

Завдання № 48

До побічної продукції не відносять:

- 1) соломі
- 2) гній
- 3) полову
- 4) мальки риб

Завдання № 49

До основної сільськогосподарської продукції не відносять:

- 1) мед
- 2) молоко
- 3) насіння льону
- 4) ягоди

Завдання № 50

Амортизацію не нараховують на:

- 1) ВРХ, яку обліковують за первісною вартістю
- 2) будівлі
- 3) трактори
- 4) ВРХ, яку обліковують за справедливою вартістю

Завдання № 51

Що відображають бухгалтерським записом Дт 232 Кт 134?

- 1) нарахування амортизації на зерновий комбайн, який обліковують за первісною вартістю
- 2) нарахування амортизації на ВРХ, яку обліковують за первісною вартістю
- 3) нарахування амортизації на ВРХ, яку обліковують за справедливою вартістю
- 4) нарахування амортизації на виноградники, які обліковують за справедливою вартістю

Завдання № 52

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування фіксованого сільськогосподарського податку?

- 1) Дт 98 Кт 641
- 2) Дт 911 Кт 641
- 3) Дт 917 Кт 641
- 4) Дт 92 Кт 641

#### Завдання № 53

Хто є платниками фіксованого сільськогосподарського податку?

- 1) сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, перевищує 75% від загальної суми валового доходу підприємства
- 2) сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, які займаються виробництвом (вирощуванням), переробкою та збутом сільськогосподарської продукції, у яких сума, одержана від реалізації сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, перевищує 50% від загальної суми валового доходу
- 3) сільськогосподарські підприємства різних організаційно-правових форм, що виявили бажання сплачувати цей податок
- 4) сільськогосподарські підприємства, які займаються виробництвом, переробкою та збутом сільськогосподарської продукції

#### Завдання № 54

Витрати, пов'язані з придбанням довгострокових біологічних активів відображають на рахунку:

- 1) 23 “Виробництво”
- 2) 16 “Довгострокові біологічні активи”
- 3) 15 “Капітальні інвестиції”

#### Завдання № 55

При переведенні молодняку тварин в основне стадо роблять такий бухгалтерський запис:

- 1) Дт 155 Кт 21    Дт 16 Кт 155
- 2) Дт 16 Кт 21
- 3) Дт 15 Кт 23    Дт 155 Кт 16

#### Завдання № 56

Довгострокові біологічні активи оприбутковують за:

- 1) справедливою вартістю
- 2) первісною вартістю

3) переоціненою вартістю

Завдання № 57

До основних засобів в сільському господарстві не відносять:

- 1) багаторічні насадження
- 2) будівлі та споруди
- 3) машини та обладнання
- 4) довгострокові біологічні активи

Завдання № 58

Оприбуткування приросту живої маси відображають за:

- 1) Дт 27 Кт 23
- 2) Дт 21 Кт 27
- 3) Дт 21 Кт 23

Завдання № 59

До незрілих довгострокових біологічних активів відносять:

- 1) рибу
- 2) сім'ї бджіл
- 3) тварини на відгодівлі
- 4) багаторічні насадження, що не досягли пори плодоношення

Завдання №60

До основних засобів в сільському господарстві відносять:

- 1) багаторічні насадження
- 2) тварини
- 3) витрати на поліпшення земель
- 4) всі відповіді вірні

Завдання № 61

Втрата корисності довгострокових біологічних активів відображають за:

- 1) Дт 23 Кт 134
- 2) Дт 134 Кт 742
- 3) Дт 972 Кт 134
- 4) Дт 134 Кт 972

Завдання № 62

Витрати, пов'язані з утриманням і вирощуванням тварин обліковують на рахунку:

- 1) 21 “Поточні біологічні активи”
- 2) 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”
- 3) 23 “Виробництво”
- 4) 16 “Довгострокові біологічні активи”

#### Завдання № 63

Введення об’єкта в склад довгострокових біологічних активів відображають за:

- 1) Дт 155 Кт 21
- 2) Дт 155 Кт 63
- 3) Дт 16 Кт 155
- 4) Дт 16 Кт 21

#### Завдання № 64

Сільськогосподарську продукцію і матеріали сільськогосподарського призначення, придбані зі сторони, обліковують на рахунок:

- 1) 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”
- 2) 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”
- 3) 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”
- 4) 16 “Довгострокові біологічні активи”

#### Завдання № 65

Фактичну собівартість одного кормо-дня визначають:

- 1) множенням кількості виконаних нормо-змін по кожному трактору на його змінний еталонний виробіток
- 2) шляхом ділення суми витрат на утримання стада на кількість кормо-днів
- 3) шляхом ділення загальної суми витрат (без витрат на побічну продукцію) на утримання основного стада на кількість кормо-днів
- 4) шляхом ділення загальної суми витрат на утримання основного стада (без витрат на побічну продукцію і приплід) на кількість кормо-днів

#### Завдання № 66

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

- 1) Дт 231 Кт 13
- 2) Дт 92 Кт 13
- 3) Дт 949 Кт 13
- 4) Дт 232 Кт 13

#### Завдання №67

Безоплатно одержані поточні біологічні активи відображають такою кореспонденцією рахунків:

- 1) Дт 21 Кт 424
- 2) Дт 21 Кт 718
- 3) Дт 21 Кт 719
- 4) Дт 21 Кт 79

#### Завдання № 68

За якою вартістю оцінюють придбання поточного біологічного активу:

- 1) за первісною вартістю
- 2) за справедливою вартістю
- 3) за первісною і справедливою вартістю

#### Завдання № 69

Виробництва, що забезпечують побутові потреби працівників сільськогосподарського підприємства це:

- 1) допоміжні
- 2) обслуговуючі
- 3) основні
- 4) підсобні

#### Завдання № 70

Оприбуткування приплоду відображають за:

- 1) Дт 27 Кт 232
- 2) Дт 212 Кт 232
- 3) Дт 165 Кт 232
- 4) Дт 232 Кт 212

#### Завдання № 71

При безоплатному надходженні довгострокових біологічних активів на справедливу вартість складають бухгалтерське проведення:

- 1) Дт 16 Кт 424
- 2) Дт 16 Кт 46
- 3) Дт 16 Кт 718
- 4) Дт 16 Кт 79

#### Завдання № 72

Вибраковку тварин з основного стада відображають за:

- 1) Дт 16 Кт 21
- 2) Дт 23 Кт 16
- 3) Дт 21 Кт 16
- 4) Дт 155 Кт 16

### Завдання № 73

Амортизацію нараховують на довгострокові біологічні активи, які оцінюють за:

- 1) справедливою вартістю
- 2) первісною вартістю
- 3) незалежно від оцінки

### Завдання № 74

До основної сільськогосподарської продукції належать:

- 1) зерно, ягоди, молоко, вовна, мед
- 2) зерно, віск, мед, солома
- 3) насіння льону, молоко, шерсть-линька

### Завдання № 75

Витрати, пов'язані з придбанням довгострокових біологічних активів відносять до:

- 1) витрат на виробництво
- 2) капітальних інвестицій
- 3) загальновиробничих витрат

### Завдання № 76

Довгострокові біологічні активи на дату річного і проміжного балансу оцінюють за:

- 1) первісною вартістю
- 2) справедливою вартістю
- 3) залишковою вартістю
- 4) фактичною собівартістю

### Завдання № 77

При безоплатному надходженні довгострокових біологічних активів первісною вартістю є:

- 1) їх ліквідаційна вартість
- 2) їх справедлива вартість з урахуванням витрат, пов'язаних з доведенням їх до стану придатного до використання
- 3) справедлива вартість, зменшена на очікувані витрати на місці продажу

### Завдання № 78

Використання посадкового матеріалу власного виробництва для закладання багаторічних насаджень відображають за:

- 1) Дт 165 Кт 27

- 2) Дт 165 Кт 208
- 3) Дт 155 Кт 208
- 4) Дт 155 Кт 27

Завдання № 79

Побічною продукцією у рослинництві є:

- 1) насіння соняшника
- 2) солома
- 3) саджанці
- 4) насіння льону

Завдання № 80

Оприбуткування саджанців відображають за:

- 1) Дт 27 Кт 23
- 2) Дт 208 Кт 23
- 3) Дт 15 Кт 27
- 4) Дт 21 Кт 23

Завдання № 81

В сільському господарстві загальнопромислові витрати поділяють на:

- 1) прямі і непрямі
- 2) постійні і змінні
- 3) розподілені і нерозподілені
- 4) не поділяють

Завдання № 82

Собівартість послуг живої тяглової сили калькують:

- 1) в кінці року
- 2) щомісяця
- 3) щоквартально
- 4) за вибором підприємства

Завдання № 83

Калькуляційною одиницею послуг живої тяглової сили є:

- 1) 10 т/км
- 2) 10 ГГкал
- 3) 1 робочий день
- 4) 1 кормо-день

#### Завдання № 84

Собівартість одного робочого дня визначають:

- 1) шляхом ділення суми витрат на утримання живої тяглової сили на кількість робочих днів
- 2) шляхом ділення суми витрат на утримання живої тяглової сили (без витрат на побічну продукцію) на кількість робочих днів
- 3) шляхом ділення суми витрат на утримання живої тяглової сили (без витрат на побічну продукцію і додаткові біологічні активи) на кількість робочих днів
- 4) шляхом ділення суми витрат на утримання живої тяглової сили (без витрат на побічну продукцію і приплід) на кількість кормо-днів

#### Завдання № 85

До додаткових біологічних активів не відносять:

- 1) мальки риб
- 2) приплід
- 3) зерно
- 4) розсаду

#### Завдання № 86

До поточних біологічних активів рослинництва відносять:

- 1) зернові, овочеві, кормові культури
- 2) виноградники
- 3) багаторічні насадження
- 4) насіння льону та конопель

#### Завдання № 87

Суму перевищення справедливої вартості сільськогосподарської продукції над витратами на її вирощування відображають за:

- 1) Дт 940 Кт 231
- 2) Дт 231 Кт 710
- 3) Дт 231 Кт 710 (червоне сторно)
- 4) Дт 940 Кт 231 (червоне сторно)

#### Завдання № 88

Суму перевищення витрат на вирощування сільськогосподарської продукції над її справедливою вартістю при первісному визнанні відображають за:

- 1) Дт 940 Кт 231 (червоне сторно)
- 2) Дт 231 Кт 710 (червоне сторно)
- 3) Дт 231 Кт 710
- 4) Дт 940 Кт 231



#### Завдання № 89

Витрати, пов'язані з придбанням довгострокових біологічних активів обліковують на рахунку:

- 1) 15
- 2) 23
- 3) 16
- 4) 10

#### Завдання № 90

Оприбуткування поточного біологічного активу, раніше не врахованого відображають записом:

- 1) Дт 21 Кт 719
- 2) Дт 21 Кт 63
- 3) Дт 21 Кт 718

#### Завдання № 91

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

- 1) додатковий біологічний актив
- 2) сільськогосподарська продукція
- 3) обидві відповіді вірні
- 4) немає правильної відповіді

#### Завдання № 92

При вибутті поточних біологічних активів у зв'язку з їх реалізацією роблять бухгалтерський запис:

- 1) Дт 901 Кт 21
- 2) Дт 23 Кт 710
- 3) Дт 943 Кт 21

#### Завдання № 93

При переведенні молодняка в основне стадо роблять бухгалтерський запис:

- 1) Дт 15 Кт 21
- 2) Дт 16 Кт 21
- 3) Дт 21 Кт 63
- 4) немає правильної відповіді

#### Завдання № 94

Що відображають записом Дт 21 Кт 232?

- 1) витрачене молоко на годування телят
- 2) приріст живої маси
- 3) переведення дорослої худоби на відгодівлю

#### Завдання № 95

Загальновиробничі витрати рослинництва розподіляють між об'єктами обліку пропорційно загальній сумі витрат за винятком:

- 1) заробітної плати
- 2) вартості насіння
- 3) вартості кормів
- 4) амортизаційних відрахувань

#### Завдання № 96

Загальновиробничі витрати тваринництва розподіляють між об'єктами обліку пропорційно загальній сумі витрат за винятком:

- 1) амортизаційних відрахувань
- 2) вартості кормів
- 3) заробітної плати з відрахуванням
- 4) інших витрат

#### Завдання № 97

Загальновиробничі витрати підсобних промислових виробництв розподіляють між об'єктами обліку пропорційно загальній сумі витрат за винятком:

- 1) амортизаційних відрахувань
- 2) вартості кормів
- 3) вартості сировини, матеріалів та напівфабрикатів
- 4) вартості сировини

#### Завдання № 98

Переведення молодняка тварин на вирощуванні із однієї групи в іншу в обліку відображають таким записом:

- 1) Дт 211 Кт 201
- 2) Дт 212 Кт 212
- 3) Дт 155 Кт 212
- 4) Дт 212 Кт 155

#### Завдання № 99

Оприбуткування приплоду великої рогатої худоби відображають записом:

- 1) Дт 212 Кт 212

- 2) Дт 27 Кт 155
- 3) Дт 212 Кт 23
- 4) Дт 208 Кт 23

Завдання № 100

У податковому обліку за робочими конями застосовують квартальну ставку амортизаційних відрахувань у розмірі:

- 1) 2 %
- 2) 10 %
- 3) 6 %
- 4) 15 %

Завдання № 101

Насіння придбане зі сторони в балансі відображають в оцінці:

- 1) за фактичною собівартістю
- 2) за цінами можливої реалізації
- 3) за плановою собівартістю

Завдання № 102

Періодичність калькулювання продукції рослинництва є такою:

- 1) щомісячно - раз на місяць
- 2) раз на квартал
- 3) раз на рік

Завдання № 103

Облік дорослої птиці здійснюють на рахунку:

- 1) 16
- 2) 109
- 3) 232
- 4) 21

Завдання № 104

Інформацію про вартість окремих груп молодняку тварин на відгодівлі містить рахунок:

- 1) 211
- 2) 212
- 3) 27
- 4) 107

Завдання № 105

Якщо базисна жирність молока становить 3,4 %, а фактична за вранішнім надоем 3,3 %, кількість молока в перерахунку на базисну жирність:

- 1) збільшиться
- 2) зменшиться
- 3) залишиться без змін

Завдання № 106

Переведення нетелей в основне стадо відображають записом:

- 1) Дт 16 Кт 155
- 2) Дт 155 Кт 107
- 3) Дт 155 Кт 212

Завдання № 107

Переведення корів на відгодівлю відображають записом:

- 1) Дт 21 Кт 16
- 2) Дт 212 Кт 107
- 3) Дт 212 Кт 155
- 4) Дт 441 Кт 107

Завдання № 108

Списання загальновиробничих витрат рослинництва відображають записом:

- 1) Дт 231 Кт 911
- 2) Дт 232 Кт 912
- 3) Дт 911 Кт 231
- 4) Дт 901 Кт 912

Завдання № 109

Дебетове сальдо на рахунку 23 „Виробництво” на 01.01.200\_ означає:

- 1) збитки підприємства
- 2) неоприбутковану продукцію
- 3) незавершене виробництво
- 4) правильної відповіді немає

Завдання № 110

Яким бухгалтерським записом відображають дооцінку незрілих довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю?

- 1) Дт 710 Кт 165
- 2) Дт 165 Кт 710

3) Дт 166 Кт 710

4) Дт 940 Кт 166

#### Завдання № 111

Яким бухгалтерським записом відображають уцінку незрілих довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю

1) Дт 165 Кт 940

2) Дт 166 Кт 710

3) Дт 940 Кт 166

4) Дт 940 Кт 165

#### Завдання № 112

Яким бухгалтерським записом відображають дооцінку довгострокових біологічних активів тваринництва, які обліковують за справедливою вартістю?

1) Дт 163 Кт 710

2) Дт 940 Кт 164

3) Дт 710 Кт 163

4) Дт 940 Кт 163

#### Завдання № 113

Яким бухгалтерським записом відображають уцінку довгострокових біологічних активів рослинництва, які обліковують за справедливою вартістю?

1) Дт 162 Кт 710

2) Дт 161 Кт 710

3) Дт 940 Кт 161

4) Дт 161 Кт 940

#### Завдання № 114

Яким бухгалтерським записом відображають оприбуткування лишків довгострокових біологічних активів тваринництва за первісною вартістю?

1) Дт 162 Кт 719

2) Дт 164 Кт 746

3) Дт 719 Кт 162

4) Дт 746 Кт 162

#### Завдання № 115

Яким бухгалтерським записом відображають оприбуткування лишків довгострокових біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю?

1) Дт 746 Кт 161

2) Дт 161 Кт 719

3) Дт 161 Кт 746

4) Дт 719 Кт 161

#### Завдання № 116

Яка з перерахованих господарських операцій відображена бухгалтерським записом Дт 16 Кт 46?

- 1) оприбутковані раніше не враховані довгострокові біологічні активи
- 2) проведена дооцінка довгострокових біологічних активів
- 3) оприбутковані безоплатно одержані довгострокові біологічні активи
- 4) оприбутковані довгострокові біологічні активи, які надійшли як внесок до статутного капіталу

#### Завдання № 117

Яка з перерахованих господарських операцій відображена бухгалтерським записом Дт 21 Кт 718?

- 1) оприбутковані лишки поточних біологічних активів, які виявлені при інвентаризації
- 2) оприбутковані поточні біологічні активи, які надійшли як внесок до статутного капіталу
- 3) оприбутковані безоплатно одержані поточні біологічні активи
- 4) оприбутковані раніше не враховані поточні біологічні активи

#### Завдання № 118

Яка з перерахованих господарських операцій відображена бухгалтерським записом Дт 21 Кт 719?

- 1) оприбутковані раніше не враховані поточні біологічні активи
- 2) проведена дооцінка поточних біологічних активів
- 3) оприбутковані безоплатно одержані поточні біологічні активи
- 4) проведена уцінка поточних біологічних активів

#### Завдання № 119

Яка з перерахованих господарських операцій відображена бухгалтерським записом Дт 162 Кт 746?

- 1) оприбуткування лишків довгострокових біологічних активів рослинництва за первісною вартістю
- 2) уцінка довгострокових біологічних активів рослинництва, які обліковують за справедливою вартістю
- 3) оприбутковані довгострокові біологічні активи, які надійшли як внесок до статутного капіталу
- 4) дооцінка довгострокових біологічних активів рослинництва, які обліковують за первісною вартістю

### Завдання № 120

Яка з перерахованих господарських операцій відображена бухгалтерським записом Дт 165 Кт 710?

- 1) уцінка незрілих довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю
- 2) оприбуткування лишків незрілих довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю
- 3) дооцінка незрілих довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю
- 4) оприбутковані безоплатно одержані незрілі довгострокові і біологічні активи

### Завдання № 121

Яка з перерахованих господарських операцій відображена бухгалтерським записом Дт 940 Кт 165?

- 1) дооцінка незрілих довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю
- 2) оприбуткування лишків незрілих довгострокових біологічних активів за справедливою вартістю
- 3) оприбутковані безоплатно одержані незрілі довгострокові і біологічні активи
- 4) уцінка незрілих довгострокових біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю

### Завдання № 122

Яким бухгалтерським записом відображають одержання доходу від реалізації поточних біологічних активів, які обліковують за справедливою вартістю?

- 1) Дт 31 Кт 36
- 2) Дт 36 Кт 701
- 3) Дт 36 Кт 712
- 4) Дт 701 Кт 79

### Завдання № 123

Яким бухгалтерським записом відображають вартість гербіцидів, використаних під озиму пшеницю?

- 1) Дт 231 Кт 27
- 2) Дт 208 Кт 231
- 3) Дт 911 Кт 208
- 4) Дт 231 Кт 208

### Завдання № 124

Яким бухгалтерським записом відображають вартість насіння власного виробництва, витраченого для посіву буряків?

- 1) Дт 231 Кт 27
- 2) Дт 231 Кт 208
- 3) Дт 27 Кт 231
- 4) Дт 231 Кт 26

Завдання № 125

Яким бухгалтерським записом відображають оприбуткування гички?

- 1) Дт 208 Кт 231
- 2) Дт 231 Кт 27
- 3) Дт 901 Кт 27
- 4) Дт 27 Кт 231

Завдання № 126

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування заробітної плати доярці?

- 1) Дт 912 Кт 66
- 2) Дт 232 Кт 66
- 3) Дт 231 Кт 66
- 4) Дт 66 Кт 30

Завдання № 127

Яким бухгалтерським записом відображають вартість медикаментів витрачених для лікування молодняка тварин на відгодівлі?

- 1) Дт 212 Кт 208
- 2) Дт 213 Кт 208
- 3) Дт 912 Кт 208
- 4) Дт 232 Кт 208

Завдання № 128

Яким бухгалтерським записом відображають вартість відер оцинкованих відпущених на свиноферму?

- 1) Дт 232 Кт 209
- 2) Дт 911 Кт 22
- 3) Дт 232 Кт 22
- 4) Дт 232 Кт 208

Завдання № 129

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 232 Кт 234?

- 1) витрачені на вирощування пшениці органічні добрива



- 2) списана вартість послуг живої тяглової сили наданих на вирощування молодняка тварин
- 3) оприбутковано приріст живої ваги
- 4) списання загальновиробничих витрат тваринництва

Завдання № 130

У податковому обліку корів зараховують до ... групи основних засобів:

- 1) першої
- 2) другої
- 3) третьої
- 4) четвертої

## **Розділ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ У БУДІВНИЦТВІ**

### ***2.1. Виробничо-технологічні особливості будівництва та їх вплив на організацію обліку***

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

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

Капітальне будівництво, що є окремою галуззю економіки країни, характеризується цілим рядом організаційно-технологічних особливостей, які суттєво впливають на організацію та методикау як бухгалтерського, так і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, що й обумовило необхідність прийняття окремого Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”.

Основними організаційно-технологічними особливостями будівельного виробництва є:

- нерухомість будівельної продукції;
- переважно індивідуальний та дрібносерійний характер виробництва;
- залежність від природних факторів;
- участь в будівництві багатьох учасників;
- рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих будівельних організацій;
- тривалість строку будівництва;
- територіальна розпорошеність об’єктів;
- різні способи ведення робіт.

Вплив цих особливостей на організацію бухгалтерського обліку наведений на рис. 1.

Продукцією будівельної галузі виступають будівлі, споруди, які після їх завершення залишаються на місці виробництва і не підлягають здачі на склад з наступним її відвантаженням покупцям, як це має місце у промисловості, тобто момент завершення робіт здебільшого співпадає з моментом їх реалізації. Звідси випливає, що у будівництві немає необхідності у використанні синтетичного рахунка 26 “Готова продукція”, на якому узагальнюється собівартість виготовленої, але ще не реалізованої готової продукції. З подібних причин в обліку будівельного виробництва не використовується рахунок 25 “Напівфабрикати власного виробництва”. Вказана особливість синтетичного обліку будівельної продукції суттєво впливає на організацію управлінського обліку, оскільки фінансовий результат роботи окремих центрів відповідальності можна визначити в момент завершення робіт.

Індивідуальний і дрібносерійний характер будівельного виробництва, як особливість галузі, спричиняє великі труднощі у веденні обліку з використанням таких прогресивним систем управління як нормативний метод і стандарт-кост. Ці труднощі пов’язані передусім із розробкою нормативів і стандартів відповідних витрат.



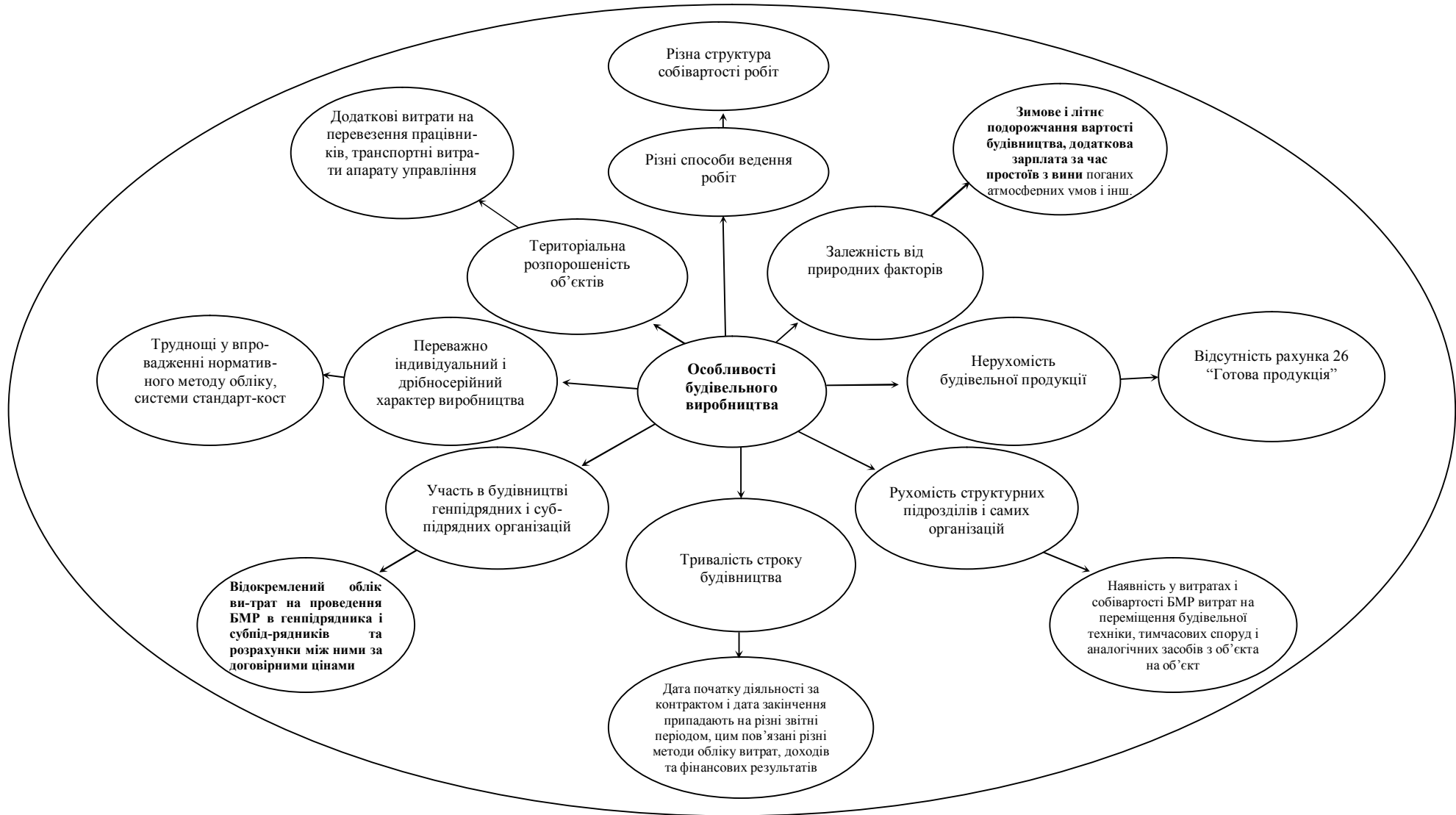


Рис. 1.1. Організаційно-технологічні особливості будівельного виробництва і їх вплив на організацію обліку

Ефект від впровадження названих систем інколи може бути значно меншим, ніж витрати на ведення обліку. Винятком з правил може бути лише будівництво за типовими проектами, питома вага якого в галузі останнім часом значно зменшилася. Причина такого факту полягає в тому, що засновники навіть у житловому будівництві вимагають виконання робіт за індивідуальними проектами. Будівництво житла за типовими проектами домобудівними комбінатами із збірних залізобетонних конструкцій, поширене в 70-х 80-х рр., нині майже не здійснюється.

Наступною важливою особливістю будівельної галузі є залежність ведення робіт її підприємств від природних факторів (кліматичних і погодних умов). Ця залежність впливає на структуру ціни будівельної продукції і витрат на її виробництво. Так, зокрема, в контрактну ціну об'єкта будівництва закладаються додаткові витрати на ведення робіт в зимовий період, пов'язані з підігрівом розчину, очищенням території будівництва і самого об'єкта від снігу і т. п. та в літній період, коли температура навколишнього середовища перевищує 27 °С.). Під час поганих погодних умов (сніг, дощ, сильний вітер і т. п.) в будівельних організаціях виникають додаткові витрати на оплату праці робітникам за час простою не з їхньої вини, оскільки роботи під відкритим небом тоді вести неможливо. Такі факти вимагають при розробці нормативів витрат, ціни на будівельну продукцію враховувати такі непередбачені витрати. Якщо їх не закласти в ціну та нормативи, то тоді необхідно розробляти кодифікатори відхилень від нормативів чи стандартів, які не залежать від результатів роботи центрів відповідальності при використанні прогресивних систем обліку.

У процесі будівельного виробництва приймають участь багато учасників, кожен з яких здійснює відокремлений облік витрат. У замовника такий облік ведеться на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”, у генпідрядника, який несе відповідальність перед першим – на рахунку 23 “Виробництво”, у субпідрядника, що виконує спеціалізовані роботи згідно з договором з генпідрядником, теж на рахунку 23 “Виробництво”. Причому продажна вартість робіт, виконаних субпідрядною і генпідрядною організацією за мінусом податку на додану вартість є їх фактичною собівартістю відповідно генпідрядника та замовника. При організації управлінського обліку необхідно враховувати, що на діяльність структурних підрозділів генпідрядної організації можуть впливати зовнішні фактори у вигляді несвоєчасного або неякісного виконання робіт субпідрядниками. Відповідно до П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями зменшує дохід генпідрядника, а згідно з вимогами П(С)БО 18 “Будівельні контракти” – включається до складу інших прямих витрат, тобто в собівартість продукції. Останній порядок обліку вимагає узагальнення вартості таких робіт на окремому аналітичному рахунку до субрахунку 231 “Основне виробництво”.

Важливою ознакою будівництва, яка впливає на методіку і організацію управлінського обліку є рухомість структурних підрозділів, будівельної техніки і самих організацій. Так, після завершення робіт на одному об'єкті,

підприємства галузі вимушені нести значні витрати на перебазування будівельної техніки, розбирання тимчасових споруд, на спорудження під'їзних шляхів до нового об'єкта та тимчасових споруд на ньому, монтування баштових кранів і встановлення рейкових шляхів для них. Для обліку такого роду витрат Планом рахунків передбачені субрахунки "Некапітальні роботи" до рахунка 23 "Виробництво", "Придбання (виготовлення) інших необоротних активів" до рахунка 15 "Капітальні інвестиції" та рахунок 39 "Витрати майбутніх періодів".

Кошти на зведення та розбирання тимчасових будівель і споруд виділяються окремим рядком в акті приймання виконаних підрядних робіт (типова форма № КБ-2в). Слід зазначити, що тимчасові будівлі і споруди поділяються на титульні і нетитульні. Перші, на відміну від других, включаються в титульний список будівництва і затрати на їх спорудження повертаються замовником підряднику в складі контрактної вартості. Тимчасові (нетитульні) споруди підлягають розбиранню (демонтажу) після завершення будівництва об'єктів. Витрати на їх будівництво відносяться до капітальних інвестицій і включаються в собівартість виконаних робіт для замовників через нарахування зносу в складі загальновиробничих (загальнодільничних) витрат. В Рекомендаціях № 81 внесено зміни в облік витрат на спорудження і розбирання тимчасових нетитульних споруд, які полягають в тому, що такі витрати відносяться до загальновиробничих і узагальнюються на рах. 91. Після закінчення будівництва тимчасові титульні споруди повинні, на нашу думку, братися на баланс замовниками і обліковуватися в складі інших необоротних активів.

Будівництво об'єктів здійснюється протягом тривалого періоду. Цей факт суттєво впливає на ціноутворення і облік витрат, доходів та фінансових результатів. Ця особливість галузі є однією із основних причин ведення вищезазначених ділянок обліку за окремими як міжнародними (МСБО 11 "Будівельні контракти"), так і національними стандартами (П(С)БО 18 "Будівельні контракти"). В ціну будівельної продукції відповідно до Правил визначення вартості будівництва, затвердженими наказом Держбуду України від 27 серпня 2000 року № 174, включаються кошти на покриття ризику всіх учасників будівництва та додаткових витрат, пов'язаних з інфляційними процесами. Якщо будівництво об'єкта планується проводити більше одного року, то тоді встановлюється динамічна договірна ціна, в яку можуть вноситися зміни.

Наявність в ціні вищезгаданих коштів може суттєво вплинути на фінансові результати діяльності окремих структурних підрозділів.

Залежно від терміну будівництва укладаються контракти, що передбачені П(С)БО 18. Так, контракт з фіксованою ціною доцільно укладати, якщо запланований строк виконання робіт – до одного року. При тривалості будівництва понад один рік підрядним організаціям вигідно укладати контракти за ціною "витрати плюс", оскільки вони передбачають повернення витрат і погодженого прибутку. В цьому випадку втрати від інфляційних процесів будуть їм відшкодовані.

Будівельні організації здебільшого виконують роботи одночасно на декількох об'єктах, які знаходяться на значній відстані один від одного, а інколи і від населених пунктів. У зв'язку з цим вони змушені нести значні витрати на перевезення працівників до місця роботи і назад. Такі витрати включаються в собівартість робіт у складі загальновиробничих (загальнодільничних) витрат.

Розпорошеність об'єктів будівництва вимагає від підприємств галузі ще й додаткових витрат на будівництво приоб'єктних складів, тимчасових споруд, транспортне обслуговування адміністрації, виконробів. В зв'язку з цим необхідно вибирати таку методику і організацію бухгалтерського обліку, яка б забезпечувала максимально точне визначення результатів діяльності кожного структурного підрозділу і окремих виконавців. При використанні нормативного методу, системи обліку "стандарт-кост" транспортні і інші вищеназвані витрати необхідно враховувати при розробці норм і стандартів.

На організацію бухгалтерського обліку суттєво впливає і така особливість будівництва як різні способи виконання робіт. Будівельно-монтажні організації можуть виступати не тільки в ролі підрядника, але і замовника у разі здійснення капітальних інвестицій на спорудження об'єктів власних основних засобів та інших необоротних матеріальних активів. Будівництво таких об'єктів може проводитися як підрядним, так і господарським способом. Якщо при підрядному способі здійснення капітальних інвестицій, їх облік в будівельних організаціях практично не відрізняється від такого ж обліку на підприємствах інших галузей економіки, то при господарському мають місце суттєві особливості. Вони полягають в тому, що витрати на виконані таким способом роботи повинні попередньо узагальнюватися на субрахунку 231 "Основне виробництво", оскільки спорудження об'єктів є основним виробництвом для будівельних організацій.

## **2.2. Облік виробничих запасів**

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

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

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

Всі запаси в будівництві поділяють на такі групи:

- будівельні матеріали;
- конструкції та деталі;
- обладнання до встановлення;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- інші запаси (паливо, запасні частини тощо).

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

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

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

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

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

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

Для обліку надходження матеріалів основними документами є:

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

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

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

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

В другому випадку – це товарообмінна (бартерна) операція.

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

Для третього варіанта характерним є те, що право власності на передані матеріали зберігається за замовником. Матеріальні ресурси передають



підрядникові за актами комплектно відповідно до вимог стандартів і технічних умов та в обумовлені терміни. Підрядник для приймання матеріально-технічних ресурсів може запрошувати зацікавлені субпідрядні організації. Акт обов'язково підписують сторони, які беруть участь у прийманні матеріалів.

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

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

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

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

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

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

- лімітно-забірних карт;
- акта-вимоги;
- накладної-вимоги.

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

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

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

Особливістю будівельних підприємств є те, що в будівництві використовують різні види запасів відкритого зберігання. При їх

використанні первинні документи не складають, а фактичну наявність і витрачання визначають щомісяця здійснюючи їх інвентаризацію.

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

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

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

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

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

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

На підставі звітів заповнюють при використанні журнально-ордерної форми обліку відомість 10-Б, що має три розділи:

- I розділ - Рух матеріальних цінностей у грошовому виразі.
- II розділ - Рух матеріальних цінностей на рахунку 20 "Виробничі запаси".
- III розділ - Рух матеріальних цінностей на рахунку 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети".

При використанні журнальної форми обліку таким реєстром є відомість 5.1, а при автоматизованій – відповідна машинограма.

### ***2.3. Облік некапітальних робіт***

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

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

будівництво, які за характером їх виконання належать до некапітальних робіт.

До тимчасових будівель, споруд, пристосувань і обладнання відносять:

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

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

Отже, некапітальні роботи можуть належати до капітальних інвестицій, ставши частиною вартості інвентарного об'єкта, а можуть залишатись у витратах підрядника шляхом нарахування амортизацій по тимчасових (нетитульних) спорудах.

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

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

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

Підрядні організації витрати на придбання або виготовлення необоротних тимчасових нетитульних споруд обліковують на субрахунок 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів". Вартість введених у дію необоротних тимчасових споруд обліковують на субрахунок 113 "Тимчасові (нетитульні) споруди" (табл. 2.3.1).

**Таблиця 2.3.1. Облік необоротних тимчасових нетитульних споруд**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Використані матеріали на спорудження тимчасових споруд	153	20
2.	Нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим спорудженням тимчасових споруд	153	66
3.	Проведені нарахування на заробітну плату згідно з тарифами	153	65
4.	Нарахована амортизація необоротних активів, що використовують при спорудженні тимчасових споруд	153	13
5.	Передані в експлуатацію тимчасові необоротні нетитульні споруди	113	153
6.	Нарахована амортизація щодо тимчасових необоротних нетитульних споруд у випадку, якщо такі споруди експлуатують на конкретному будівельному об'єкті; якщо споруди спільні для кількох будівельних об'єктів	23	132
		91	132
7.	Ліквідують тимчасові споруди: - на суму зносу - на суму залишкової вартості	132	113
		97	113
8.	Понесені витрати на ліквідацію тимчасових необоротних споруд	97	66,65
9.	Оприбутковані матеріальні цінності від ліквідації необоротних тимчасових споруд	20	74

Експлуатація тимчасових необоротних нетитульних споруд може бути пов'язана як із конкретним будівельним об'єктом, так і належність тимчасової необоротної нетитульної споруди до декількох будівельних об'єктів.

У першому випадку витрати на ремонт і утримання необоротних тимчасових споруд обліковують на рахунку 23 "Виробництво". Якщо ж експлуатація таких споруд не пов'язана з конкретним будівельним об'єктом, зазначені витрати обліковують на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" (табл. 2.3.2).

**Таблиця 2.3.2. Облік оборотних тимчасових нетитульних споруд**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Використали матеріали для будівництва тимчасових споруд	234	20
2.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на будівництві тимчасових споруд	234	66

1	2	3	4
3.	Проведені нарахування на заробітну плату згідно з тарифами	234	65
4.	Зараховано закінчений будівництвом об'єкт тимчасових споруд до малоцінних та швидкозношуваних предметів	22	234
5.	Передана в експлуатацію тимчасова споруда у випадку, якщо її експлуатація пов'язана з: - одним будівельним об'єктом; - кількома будівельними об'єктами	23 91	22 22
6.	Відображені витрати на утримання, ліквідацію тимчасових споруд у випадку, якщо їх експлуатація пов'язана з: - одним будівельним об'єктом - кількома будівельними об'єктами	23 91	20,66,65 20,66,65
7.	Оприбутковані придатні до використання матеріальні цінності від ліквідації оборотної тимчасової не титульної споруди	20	23

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

Вартість виготовлених оборотних тимчасових нетитульних активів доцільно списувати на рахунок 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети". Разом із тим, у Методичних рекомендаціях з формування собівартості будівельно-монтажних робіт зазначено, що собівартість таких активів можна обліковувати за дебетом рахунків 11 "Інші необоротні матеріальні активи" і 22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети". Відповідно до Плану рахунків рахунок 11 "Інші необоротні матеріальні активи" призначений для обліку тільки необоротних матеріальних активів.

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

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

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

## **2.4. Облік витрат будівельного виробництва**

### **2.4.1. Об'єкти обліку і структура витрат діяльності**

Згідно з П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, **витрати** – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення чи розподілення власниками). Структура й облік витрат у будівництві регламентується такими документами:

- П(С)БО 16 “Витрати”;
- П(С)БО 18 “Будівельні контракти”;
- Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затвердженими наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 16 лютого 2004 р. № 30 (далі – Методичні рекомендації № 30);

- Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг), затверджених наказом Держпромполітики України від 02 лютого 2001 р. № 47 із наступними змінами та доповненнями у разі, якщо будівельні підприємства мають структурні підрозділи, які здійснюють випуск промислової продукції.

**Об'єктами** обліку витрат у будівництві можуть бути:

- окремі види будівельно-монтажних робіт – конструктивні елементи (далі – БМР);
- об'єкти будівництва;
- група об'єктів за будівельним контрактом.

У процесі діяльності будівельна фірма має різні витрати, які формують собівартість будівельної продукції, а також витрати періоду, що списуються на зменшення фінансових результатів. **Будівельна продукція** – це виконані та передані замовникам БМР на об'єктах будівництва відповідно до складених будівельних контрактів.

Об'єкт будівництва, відповідно до П(С)БО 18 це сукупність будівель і споруд або окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

**Собівартість будівельної продукції** – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням БМР за будівельними контрактами. Собівартість БМР може бути плановою, кошторисною, фактичною.

**Планова собівартість** містить витрати на виконання БМР, що визначаються на основі техніко-економічних розрахунків з використанням обґрунтованих норм і нормативів за умови нормальної потужності будівельної фірми, дотримання планових термінів будівництва, раціонального використання виробничих ресурсів, інших техніко-економічних чинників за відповідної якості робіт.

**Кошторисна собівартість** – це витрати, передбачені проектно-кошторисною документацією на будівництво конкретних об'єктів.

**Фактична собівартість** утворюється фактичними витратами будівельного підприємства на виконання БМР. До них належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. Витрати періоду (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, витрати на утримання) зменшують фінансовий результат операційної діяльності підприємства. Винятком є адміністративні витрати, пов'язані з окремими об'єктами будівництва, фінансування яких здійснюється замовником. Такі витрати включаються до витрат за контрактом, тобто в собівартість БМР.

Відповідно до об'єктів розрізняють:

– собівартість окремих видів (елементів) БМР – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням окремих видів БМР на одному або кількох об'єктах, за одним або кількома будівельними контрактами;

– собівартість об'єкта будівництва – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням БМР на конкретному об'єкті за весь період будівництва;

– собівартість БМР за будівельним контрактом – це витрати будівельної організації, пов'язані з виконанням БМР, передбачених контрактом на будівництво, від дати укладання до остаточного завершення контракту.

Зазначені об'єкти обліку вважаються також **об'єктами калькулювання**, щодо яких розраховується собівартість. **Калькуляційними одиницями** при цьому є:

– одиниці окремих елементів робіт (наприклад, кубічні метри укладеного бетону чи цегляного мурування, квадратні метри оштукатурених стін чи виконаних облицювальних робіт та ін.);

– окремі об'єкти будівництва (будівлі, споруди тощо);

– окремі будівельні контракти, укладені з конкретними замовниками.

Облік витрат у будівництві також може вестися за місцем їх виникнення і центрами відповідальності. **Центрами відповідальності** є виконробські дільниці на чолі з виконробом, **місце виникнення витрат** – це об'єкт, який зводиться. Місцем виникнення витрат також можуть бути інші підсобні господарства, які не створюють будівельної продукції (розчинний вузол, столярний цех, майстерня, автогосподарство, цегельний завод, кар'єр тощо).

Відповідно до чинного в Україні порядку, облік витрат може вестися за кількома варіантами обліку витрат будівельних підприємств:

– **з використанням рахунків усіх класів** – рекомендований для великих підприємств із розгалуженою цеховою структурою, широким діапазоном продукції, робіт, послуг;

– **з використанням рахунків усіх класів, крім рахунків класу 8 “Витрати за елементами”** – при ньому деталізується облік витрат за видами діяльності: операційної, фінансової, інвестиційної. Витрати за економічними елементами визначаються несистемно, з допомогою додаткових вибірок;

– з використанням рахунків усіх класів, крім рахунків класу 9 “Витрати діяльності” – рекомендований для суб’єктів малого підприємництва з безцеховою структурою діяльності, випуском однорідної продукції, обмеженим колом робіт і замовлень.

Витрати будівельної фірми поділяються в обліку за такими ознаками.

**За видами діяльності** з їх виокремленням на рахунках 9 класу:

- звичайної діяльності – рахунки 90–98;
- операційної – рахунки 90–94;
- основної – рахунки 90–93;
- іншої операційної – рахунок 94;
- іншої – рахунки 95–97;
- фінансової – рахунок 95, 96;
- інвестиційної – рахунок 97;
- надзвичайних подій – рахунок 99.

**Витрати основної діяльності** – це витрати будівельної організації, пов’язані з виконанням або реалізацією БМР чи виробництвом продукції, реалізація якої забезпечує основну частку доходу.

**Витрати операційної діяльності** включають витрати основної діяльності та інших видів діяльності будівельної організації, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

**Витрати звичайної діяльності** містять витрати операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.

**Надзвичайні витрати** – це витрати і втрати, що виникли в результаті стихійного лиха, техногенних аварій, інших непередбачуваних, незалежних від підприємства обставин.

**За місцем виникнення витрат розрізняють:**

- витрати основного виробництва (виконання робіт за будівельними контрактами);
- витрати допоміжних виробництв, метою створення яких є обслуговування об’єктів основного виробництва;
- витрати підсобних виробництв, що забезпечують основне виробництво будівельними матеріалами, конструкціями;
- витрати обслуговуючих виробництв, призначені для обслуговування колективів працівників будівельних фірм.

**За елементами витрат операційної діяльності** виділяють:

- матеріальні затрати,
- витрати на оплату праці,
- відрахування на соціальні заходи,
- амортизацію,
- інші операційні витрати.

**За статтями калькуляції** визначають:

- прямі матеріальні витрати,
- прямі витрати на оплату праці,
- інші прямі витрати,
- витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів;



– загальновиробничі витрати,  
– адміністративні витрати (лише у випадках, передбачених п. 15 П(С)БО 18).

**Залежно від способу включення у собівартість об'єктів розрізняють:**

– **прямі витрати**, що включаються у виробничу собівартість БМР за прямою ознакою (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати);

– **непрямі** (загальновиробничі) – витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів, витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва, на організацію роботи та підготовку об'єктів до здавання та ін.;

**За доцільністю здійснення витрат** виокремлюють:

– **продуктивні** – витрати безпосередньо пов'язані з виробничим процесом;

– **непродуктивні** – штрафні санкції, списання безнадійної дебіторської заборгованості тощо.

**Щодо вартості будівельного контракту є:**

– **витрати за будівельним контрактом** – це витрати, що безпосередньо пов'язані з виконанням будівельного контракту і входять у його собівартість;

– **витрати періоду**, які не включаються у собівартість контракту, а списуються безпосередньо на зменшення фінансових результатів підприємства.

**Стосовно зміни обсягів будівельного виробництва** виділяють такі витрати:

– **постійні** – не залежать від зміни обсягів виробництва;

– **змінні** – залежать від зміни обсягів виробництва;

– **умовно-постійні** – частково залежать від зміни обсягів виробництва;

– **умовно-змінні** – частково залежать від зміни обсягів виробництва.

**За часом віднесення на собівартість будівельної продукції** витрати поділяються:

– на **одноразові** (наявні в окремих звітних періодах, поступово переносяться на собівартість продукції однаковими частинами);

– **поточні** (наявні в кожному звітному періоді).

У фінансовому та управлінському обліку можуть використовуватися й інші кваліфікаційні ознаки витрат підприємства. З набуттям чинності Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємствам значно розширили права з цього питання.

Основними кваліфікаційними ознаками витрат у фінансовому обліку є їх поділ за видами діяльності та економічними елементами. В управлінському обліку одним із найважливіших критеріїв поділу витрат є їх класифікація за статтями калькуляції.

Витрати протягом виконання будівельного контракту відповідно до п. 3 П(С)БО 18 визначаються з урахуванням ступеня завершеності.

*Ступінь завершеності робіт* за будівельним контрактом можна визначати такими методами:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу завершеної частини робіт з їх загальним обсягом за будівельними контрактами у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу з очікуваною (кошторисною) сумою загальних витрат за контрактом.

#### **2.4.2. Облік за елементами витрат операційної діяльності з використанням відповідних класів рахунків**

Основною класифікаційною ознакою витрат у фінансовому обліку є їх класифікація за елементами. Відповідно до п. 4 П(С)БО 16 “Витрати”, **елементи витрат** – це сукупність економічно однорідних витрат. За елементами поділяються тільки витрати операційної діяльності. Назва цих елементів на підприємствах різних галузей економіки України є однаковою (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати). Загальна структура кожного з п’яти елементів передбачена в П(С)БО 16 “Витрати”. Деталізований їх зміст регламентується галузевими Методичними рекомендаціями з обліку витрат. Нормативним документом у будівництві є Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджені наказом Держбуду України від 16 лютого 2004 р. № 30.

До складу елемента “**Матеріальні затрати**” відповідно до зазначених рекомендацій належать такі:

1) вартість сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів та напівфабрикатів, тари і тарних матеріалів, паливних і мастильних матеріалів, пари, води, енергії всіх видів та запасних частин, придбаних у сторонніх організацій і використаних у виробництві, пов’язаному з операційною діяльністю будівельної організації;

2) вартість виробів та напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та підсобних виробництвах будівельної організації та використаних в основному виробництві (при виконанні БМР).

3) вартість робіт і послуг виробничого характеру, що виконуються структурними підрозділами будівельної організації та сторонніми організаціями:

- оброблення матеріалів та проведення їх випробувань щодо якості;
- експертиза і консультації, пов’язані з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;
- перевезення вантажів у межах будівельного майданчика та території допоміжних і другорядних виробництв будівельної організації;

– ремонт, технічний огляд і технічне обслуговування власних та орендованих основних засобів для використання в основному виробництві, за винятком їх реконструкції та модернізації;

4) витрати, пов'язані з використанням природної сировини:

– плата за деревину, продану на пні;

– плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем під час виконання будівельно-монтажних робіт, у межах затверджених лімітів;

– плата за використання інших природних ресурсів;

5) втрати від знецінення запасів;

6) втрати від нестачі матеріальних цінностей на виробництві, в дорозі та на складах у межах норм природних втрат і понад ці межі у разі відсутності винних осіб.

Не включається до складу елемента “Матеріальні затрати” вартість зворотних відходів.

**Зворотні відходи** – це залишки матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися у процесі виробництва та втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні), і тому можуть використовуватися лише з підвищеними витратами або зі зменшенням виходу продукції, або зовсім не можуть використовуватися за прямим призначенням.

До зворотних відходів не належать залишки матеріальних ресурсів, які можуть використовуватись як повноцінні матеріали для інших робіт.

До складу елемента “**Витрати на оплату праці**” належать витрати на основну та додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівникам будівельної організації (зокрема нештатним), зайнятим в основному, допоміжному та підсобному виробництвах, нараховані згідно з формами і системами оплати праці, встановленими на будівельному підприємстві.

До **основної заробітної плати** належить заробітна плата, нарахована за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків) за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками робітників та посадовими окладами керівників, фахівців, технічних службовців, у т. ч. внутрішнє сумісництво в повному обсязі.

До **додаткової заробітної плати** належить оплата за працю понад установлені норми, трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці. Вона включає доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, а також премії, пов'язані з виконанням виробничих завдань і функцій.

До **заохочувальних та компенсаційних виплат** належать винагороди і премії, що мають одноразовий характер, компенсаційні та інші грошові і матеріальні виплати, не передбачені актами законодавства, або які провадяться понад установлені зазначеними актами норми.

**Перелік витрат, пов'язаних з основною, додатковою заробітною платою та іншими заохочувальними і компенсаційними виплатами.** До складу *основної заробітної плати* належать:

1) заробітна плата штатних працівників:

– нарахована за виконану роботу (відпрацьований час) відповідно до встановлених норм праці (норми часу, виробітку, обслуговування, посадові обов'язки), за тарифними ставками (окладами), відрядними розцінками, посадовими окладами;

– оплата роботи висококваліфікованих працівників, залучених для підготовки, перепідготовки та підвищення рівня кваліфікації працівників;

– оплата праці за час перебування у відрядженні (не передбачає відшкодування витрат у зв'язку з відрядженням: добових, вартості проїзду, витрат на наймання житлового приміщення);

– оплата при переведенні працівника на нижчеоплачувану роботу у випадках і розмірах, передбачених законодавством, а також при невиконанні норм виробітку та виготовленні продукції, що виявилася браком не з вини працівника;

2) оплата праці працівників, які не перебувають у штаті будівельної організації (за умови, що розрахунки здійснює організація безпосередньо з працівниками):

– за виконані роботи (надані послуги), пов'язані з основною діяльністю будівельної організації, згідно з договорами цивільно-правового характеру, зокрема договір підряду; за виконання разових робіт (ремонт інвентарю, побілка, фарбування, проведення експертизи тощо). Розмір коштів, спрямованих на оплату праці цих працівників, визначається відповідно до кошторису на виконання робіт (надання послуг) за договором і платіжним документом;

– за роботи, виконані особами, залученими до будівельної організації відповідно до спеціальних договорів з організаціями, підприємствами (про надання робочої сили), якщо нараховані суми видані безпосередньо цим особам або перераховані для оплати їх праці організаціям, підприємствам (безробітним за виконання громадських робіт, учням та студентам, які проходять виробничу практику в будівельній організації чи залучені на тимчасову роботу на період канікул).

До складу *додаткової заробітної плати* належать:

1) надбавки та доплати до тарифних ставок (окладів, посадових окладів) у розмірах, передбачених законодавством, за такі види діяльності:

– суміщення професій (посад);

– розширення зони обслуговування або збільшення обсягу виконуваних робіт;

– виконання обов'язків тимчасово відсутнього працівника;

– роботу у важких і шкідливих та дуже важких і шкідливих умовах праці;

– інтенсивність праці;

– роботу в нічний період;

– керівництво бригадою;

- високу професійну майстерність;
- класність водіям (машиністам) транспортних засобів;
- високі досягнення в праці;
- виконання важливої роботи на певний термін;
- знання та використання в роботі іноземної мови;
- допуск до державної таємниці;
- науковий ступінь;
- нормативний час пересування у шахті від ствола до місця роботи і в зворотному напрямі працівникам, постійно зайнятим на підземних роботах;
- роботу на територіях радіоактивного забруднення;
- інші надбавки та доплати, передбачені законодавством, у т. ч. доплата до розміру мінімальної заробітної плати;

2) оплата за невідпрацьований час:

- оплата щорічних (основної та додаткових) відпусток, а також суми грошових компенсацій у разі їх невикористання, додаткових відпусток працівникам, які мають дітей, у розмірах, передбачених законодавством;

- оплата додаткових відпусток (понад тривалість, передбачену законодавством), наданих відповідно до колективного договору;

- оплата додаткових відпусток у зв'язку з навчанням та творчих відпусток;

- оплата додаткових відпусток, що надаються відповідно до Закону України “Про статус і соціальний захист громадян, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи”;

- суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва у системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

- суми, нараховані особам, які проходять навчання (підготовку) для роботи на щойно введених у дію підприємствах за рахунок коштів, передбачених у загальних кошторисах будівництва;

- оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім;

- оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;

- оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові, або днів, приєднаних за бажанням працівника до щорічної відпустки;

- оплата, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;

- оплата простоїв не з вини працівника;

3) оплата роботи в надурочний час і у святкові та неробочі дні, в розмірах, встановлених законодавством;

4) оплата працівникам днів відпочинку, що надаються їм у зв'язку з роботою понад нормальну тривалість робочого часу при вахтовому методі

організації праці, при підсумованому обліку робочого часу і в інших випадках, передбачених законодавством;

5) суми, виплачені (при виконанні робіт вахтовим методом) у розмірі тарифної ставки (окладу, посадового окладу) за дні перебування у дорозі до місцезнаходження підприємств (пункту збору) – місця роботи і у зворотному напрямі, передбачені графіком роботи на вахті, а також за дні затримки працівників у дорозі у зв'язку з метеорологічними умовами та з вини транспортних підприємств;

6) суми виплат, пов'язаних з індексацією заробітної плати працівників;

7) суми компенсації працівникам втрати частини заробітної плати у зв'язку з порушенням термінів її виплати;

8) премії та винагороди, в т. ч. за вислугу років керівникам, фахівцям та технічним службовцям будівельної організації, що мають систематичний характер.

До складу інших заохочувальних та компенсаційних виплат належать такі:

1) нарахування за невідпрацьований час, непередбачене законодавством, зокрема працівникам, які вимушено працювали, за скорочений робочий час та перебування у відпустках з ініціативи адміністрації (крім допомоги у зв'язку з частковим безробіттям та участю у страйках;

2) винагороди та заохочення, що здійснюються раз на рік або мають одноразовий характер:

– винагороди за підсумками роботи за рік, щорічні винагороди за вислугу років (стаж роботи);

– премії, що виплачуються у встановленому порядку за соціальними системами преміювання, відповідно до рішень уряду України;

– премії за сприяння винахідництву та раціоналізації, створення, освоєння та впровадження нової техніки і технології, введення в дію у строк і достроково виробничих потужностей, об'єктів будівництва, своєчасну поставку продукції на експорт та ін.;

– кошти, спрямовані на викуп майна працівниками з моменту їх персоніфікації, а також суми вартості майна, яке розподіляється між членами колективу в разі ліквідації (реорганізації, перепрофілювання) підприємства (крім випадків розподілу майна між засновниками підприємства);

3) матеріальна допомога, що має систематичний характер, надана всім або більшості працівників (на оздоровлення, у зв'язку з екологічним станом);

4) виплати соціального характеру у грошовій формі:

– витрати в розмірі страхових внесків будівельної організації на користь працівників, пов'язаних з добровільним страхуванням (особистим, страхуванням майна). Указані суми включаються до фонду оплати праці в тому місяці, коли провадяться перерахунки страховій компанії;

– оплата або дотації на харчування працівників, у т. ч. в їдальнях, буфетах, профілакторіях;

– оплата за утримання дітей працівників у дошкільних закладах;

– вартість путівок працівникам і членам їхніх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії або суми компенсацій, видані замість путівок за рахунок коштів будівельної організації;

– вартість проїзних квитків, які персонально розподіляються між працівниками, та відшкодування працівникам вартості проїзду транспортом загального користування;

– інші виплати, що мають індивідуальний характер (оплата квартири та найманого житла, гуртожитків, товарів, продуктових замовлень, абонементів у групи здоров'я, передплата газет і журналів; оплата протезування, суми компенсації вартості виданого працівникам палива у випадках, непередбачених законодавством).

До складу елемента **“Відрахування на соціальні заходи”** належить сума страхових внесків та відрахувань:

1) на обов'язкове державне пенсійне страхування;

2) обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття;

3) обов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням;

4) обов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, що спричинили втрату працездатності;

5) індивідуальне страхування персоналу будівельної організації у випадках, передбачених законодавством;

6) інші соціальні заходи, передбачені законодавством.

Розрахунок страхових внесків і відрахувань на соціальні заходи здійснюється за встановленими законодавством нормами від фактичних витрат на оплату праці працівників будівельної організації для кожного виду державного соціального страхування окремо.

До складу елемента **“Амортизація”** включаються суми амортизаційних відрахувань на основні засоби, нематеріальні активи та інші необоротні матеріальні активи, нараховані згідно з порядком, нормами та умовами, встановленими законодавством. Порядок нарахування амортизації під час формування собівартості БМР і витрат періоду операційної діяльності здійснюється згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” та П(С)БО 8 “Нематеріальні активи”.

До складу елемента **“Інші операційні витрати”** належать витрати будівельної організації, які не ввійшли до складу попередніх елементів витрат:

1) оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів будівельної організації;

2) суми вихідної допомоги за умов припинення трудового договору;

3) суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;

4) виплати в установленому розмірі особам, які потерпіли від Чорнобильської катастрофи;

5) витрати на службові відрядження працівників;

6) надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок посадових окладів працівників, які виконують монтажні, налагоджувальні, ремонтні та будівельні роботи, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться у дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених законодавством;

7) додаткові витрати (крім надбавок), передбачені законодавством, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, у т. ч. витрати на перевезення працівників від місцезнаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи й у зворотному напрямі та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи й у зворотному напрямку; витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища (оплата освітлення, опалення, каналізації, водопостачання), які не компенсуються платою працівників за користування житлом і комунальними послугами;

8) витрати на перевезення працівників до місця роботи транспортом, залученим зі сторони.

9) оплата послуг, робіт, що надають сторонні організації:

– з управління виробництвом, якщо штатним розписом будівельної організації не передбачено відповідні функціональні служби;

– консультаційного та інформаційного характеру (у т. ч. витрати на придбання літератури, передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної виробничої діяльності, виготовленням, зберіганням та реалізацією продукції допоміжних та другорядних підприємств будівельної організації, додержанням законодавства;

– використання та обслуговування технічних засобів управління – обчислювальних центрів, вузлів зв'язку, засобів сигналізації;

– контролю за додержанням технології виконання будівельно-монтажних робіт;

– протипожежної та сторожової охорони;

– приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів, очищення стічних вод;

– проведення аудиторських перевірок;

10) вартість послуг управлінь механізації та інших спеціалізованих організацій під час виконання будівельно-монтажних робіт, у т. ч. перебазування власних та орендованих будівельних машин з об'єкта на об'єкт.

11) вартість придбаних будівельною організацією проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються за потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи);

12) витрати на підготовку та перепідготовку кадрів (крім витрат на заробітну плату):

– витрати на оплату навчання працівників у вищих навчальних закладах та установах підвищення кваліфікації, професійної підготовки та перепідготовки кадрів;

– стипендії слухачам підготовчих відділень, студентам, аспірантам, направленим підприємствами на навчання з відривом від виробництва у вищі навчальні заклади;



– оплата проїзду до місцезнаходження навчального закладу і у зворотному напрямі;

– витрати, пов'язані з організацією навчального процесу (придбання навчальних матеріалів, оренда приміщень);

13) витрати на утримання навчальних комбінатів;

14) виплати авторських винагород за винахідництво і раціоналізацію, якщо вони не є роялті;

15) оплата збору, передбаченого законодавством, за реєстрацію будівельної організації та її відокремлених виробничих підрозділів в органах державної виконавчої влади;

16) витрати на сплату рентних платежів за використання земельних ресурсів та на сплату концесійних платежів за використання природних копалин;

17) платежі за викиди і скиди забруднювальних речовин у навколишнє природне середовище, за розміщення відходів, інших шкідливих викидів у межах лімітів;

18) витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, у т. ч. плата за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, вексельного авалю, факторингові та довірчі операції, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, а також і цінних паперів, поштово-телеграфних послуг, та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом;

19) оплата за розроблення та видання рекламних виробів (прейскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів тощо), рекламу в засобах масової інформації (оголошення у пресі, передачі на радіо та телебаченні); витрати на світлову, комп'ютерну, іншу зовнішню рекламу та на дослідження ринку (маркетинг);

20) відшкодування витрат на участь у виставках, ярмарках, представницьких витрат (на організацію прийомів, презентацій, конференцій та інших офіційних заходів);

21) відрахування відокремлених виробничих підрозділів на утримання апарату управління будівельною організацією;

22) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі;

23) платежі зі страхування майна (робіт) будівельної організації, комерційних ризиків, цивільної відповідальності суб'єктів господарювання;

24) сума орендної плати у разі оперативної оренди основних засобів;

25) витрати на виготовлення та придбання бланків цінних паперів, а також інші витрати, пов'язані з їх емісією;

26) витрати на оприлюднення річного звіту;

27) визнані штрафи, пеня, неустойка;

28) сума створених забезпечень для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат (на виплату відпусток працівникам, виконання гарантійних зобов'язань, реструктуризацію, виконання зобов'язань щодо обтяжливих договорів тощо).

Зазначимо, що витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, що перебувають на балансі будівельної організації, відповідно до Методичних рекомендацій № 30, на думку авторів, необхідно відносити до відповідних елементів витрат, хоча, згідно з вимогами П(С)БО 16, ці витрати є іншими операційними витратами. Собівартість реалізованих виробничих запасів потрібно включати до елемента "Інші операційні витрати", хоча згідно із вимогами П(С)БО 3 вона не належить до жодного з елементів операційних витрат.

Витрати за названими економічними елементами можуть узагальнюватися на відповідних рахунках класу 8 "Витрати за елементами". Так, матеріальні затрати обліковуються на рахунку **80 "Матеріальні витрати"** відповідно до таких субрахунків:

- 1) 801 "Витрати сировини й матеріалів";
- 2) 802 "Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів";
- 3) 803 "Витрати палива й енергії";
- 4) 804 "Витрати тари й тарних матеріалів";
- 5) 805 "Витрати будівельних матеріалів";
- 6) 806 "Витрати запасних частин";
- 7) 807 "Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення";
- 8) 808 "Витрати товарів";
- 9) 809 "Інші матеріальні витрати".

Облік витрат на оплату праці здійснюється на рахунку **81 "Витрати на оплату праці"** відповідно до таких субрахунків:

- 1) 811 "Виплати за окладами й тарифами";
- 2) 812 "Премії та заохочення";
- 3) 813 "Компенсаційні виплати";
- 4) 814 "Оплата відпусток";
- 5) 815 "Оплата іншого невідпрацьованого часу";
- 6) 816 "Інші витрати на оплату праці".

Для обліку відрахувань на соціальні заходи використовують рахунок **82 "Відрахування на соціальні заходи"** з такими субрахунками:

- 1) 821 "Відрахування на пенсійне забезпечення";
- 2) 822 "Відрахування на соціальне страхування";
- 3) 823 "Страхування на випадок безробіття";
- 4) 824 "Відрахування на індивідуальне страхування".

Витрати за елементом "Амортизація" узагальнюються на рахунку **83 "Амортизація"** відповідно до таких субрахунків:

- 1) 831 "Амортизація основних засобів";
- 2) 832 "Амортизація інших необоротних матеріальних активів";
- 3) 833 "Амортизація нематеріальних активів".

Інші операційні витрати обліковуються на рахунку **84 "Інші операційні витрати"**.

Названі рахунки призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду і є транзитними.

Витрати, відображені за дебетом цих рахунків, списуються щомісячно на рахунок 23 “Виробництво” і рахунки класу 9 “Витрати діяльності”.

Підприємства можуть і не використовувати рахунки 8 класу, а визначати витрати за елементами на основі даних рахунку 23 і рахунків класу 9.

Синтетичний облік витрат за елементами ведеться в Журналі 5 А або у відповідній машинограмі.

### **2.4.3. Облік прямих витрат за будівельними контрактами**

До прямих витрат за будівельними контрактами належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати.

Прямі матеріальні витрати можуть узагальнюватися як за однойменною калькуляційною статтею так і за кількома.

Кількість калькуляційних статей є прерогативою підприємства. Методичні рекомендації № 30 пропонують для обліку прямих матеріальних витрат лише одну калькуляційну статтю “Прямі матеріальні витрати”. До цих витрат належать:

- витрати на сировину;
- основні будівельні матеріали та конструкції;
- комплектуючі вироби та напівфабрикати;
- тара та тарні матеріали, паливні та інші матеріали;
- вартість пари, води, енергії всіх видів, запасних частин, придбаних у сторонніх організацій і використаних у процесі будівельного виробництва;
- вартість будівельних матеріалів та конструкцій, комплектуючих і напівфабрикатів, виготовлених у допоміжних та другорядних виробництвах будівельної організації, які використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт.

Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Вартість матеріальних ресурсів включається до собівартості будівельно-монтажних робіт за їх первісною вартістю, яка формується відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”. Вартість продукції, виготовленої у допоміжних і другорядних виробництвах будівельної організації, включається до собівартості будівельно-монтажних робіт за собівартістю їх виготовлення, яка формується відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”.

До статті “**Прямі витрати на оплату праці**” належать витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати робітникам (у т. ч. нештатним) та лінійному персоналу (начальникам дільниць, виконавцям робіт, майстрам, механікам дільниць тощо), у разі включення їх до складу бригад, зайнятих на будівельно-монтажних роботах (у т. ч. розвантаження на приоб’єктному складі будівельних матеріалів, конструкцій, виробів та обладнання й переміщення їх вручну від приоб’єктного складу до робочої зони), нараховані згідно з

формами і системами оплати праці, що застосовуються у будівельній організації.

До статті **“Інші прямі витрати”** включаються всі інші виробничі витрати, які не ввійшли до попередніх статей і можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат за прямою ознакою:

- відрахування на соціальні заходи, пов’язані з прямими витратами на оплату праці;

- вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями;

- плата за оренду земельних і майнових паїв;

- втрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованих виробів, напівфабрикатів та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; сум, що відшкодовуються працівниками, які допустили брак; сум, одержаних від постачальників за неякісні матеріали та комплектуючі вироби;

- витрати на виконання виправлень і гарантійних робіт, у т. ч. витрати на гарантійний ремонт зданих замовнику об’єктів, протягом гарантійного строку, встановленого договором підряду, щодо виконання ремонту з дати підписання акта про прийняття об’єкта в експлуатацію;

- тимчасові розведення від магістральної та розвідної мережі електроенергії, води, пари, газу та повітря в межах робочої зони конкретного об’єкта будівництва;

- витрати, пов’язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи наявні на будівельних майданчиках, замість будівництва нетитульних тимчасових будівель і споруд на конкретному об’єкті будівництва;

- інші витрати.

Матеріальні витрати, що включаються у собівартість продукції, складаються з матеріальних витрат, які можуть виділятися окремими статтями калькуляції (матеріали, будівельні конструкції), і витрат, які належать до інших статей калькуляції (експлуатація будівельних машин і механізмів Дт 911 Кт 201, 203, 208; загальновиробничі витрати Дт 912 Кт 201, 203, 207, 22 та ін).

У поточному обліку при списанні матеріалів можуть використовуватись такі види оцінки:

- ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів;

- середньозважена собівартість;

- собівартість перших за часом надходжень запасів (ФІФО);

- собівартість нормативних затрат;

- ціна продажу.

Завдання працівників бухгалтерії полягає у виборі оптимальної оцінки матеріальних витрат з метою найточнішого визначення фінансових результатів від реалізації окремих видів продукції, а також результатів діяльності окремих структурних підрозділів.

Основними документами щодо списання матеріалів є: накладні, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, лімітно-забірні карти.

Вказані первинні документи – це основа для заповнення матеріально відповідальними особами реєстрів аналітичного обліку: карточок складського обліку, книг залишків матеріалів, матеріальних звітів за формою № М-19, М-29. На основі матеріальних звітів за приоб'єктними складами, які складають виконроби, та нагромаджувальних відомостей за центральним складом, які складають комірники, в бухгалтерії заповнюють Відомість 10-Б або Відомість 5.1 (при використанні нових реєстрів). Підсумкові дані з названих реєстрів переносяться за журнально-ордерної форми рахівництва з Відомості 10-Б у Журнал-ордер № 10-Б, а за нової журнальної форми – із Відомості 5.1 у Журнали № 5 або 5-А (якщо використовуються рахунки 8-го класу). При використанні автоматизованого обліку названі реєстри замінюють відповідні машинограми.

Основними первинними документами з обліку прямих витрат на оплату праці є:

- таблиць використання робочого часу;
- таблиць-розрахунків;
- наряди;
- акордні наряди;
- листки на доплату та ін.;

Зазначені первинні документи узагальнюються відповідно до об'єктів будівництва в розробній таблиці № 2 або машинограмі, яка її замінює. Підсумкові дані з таблиці щодо синтетичних рахунків і окремих аналітичних статей, які відкриваються до окремих видів витрат, заносяться в Журнал-ордер № 10-Б, Журнали № 5, 5А або у відповідну машинограму. Завданням працівників бухгалтерії є розподіл заробітної плати між працівниками бригади.

Типова кореспонденція рахунків з обліку прямих витрат наведена в табл. 2.4.3.1.

**Таблиця 2.4.3.1. Типова кореспонденція рахунків з обліку прямих витрат**

№ з/п	Зміст операції	3		Без	
		використання рахунків класу 8		використання рахунків класу 8	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1.	Витрачання основних матеріалів	80	2010	231	2010
		231	80		
2.	Витрачання будівельних конструкцій	80	2011	231	2011
		231	80		
3.	Нарахування основної заробітної плати робітникам	81	66	231	66
		231	82		
4.	Нарахування додаткової заробітної плати робітникам	81	66	231	66
		231	81		
5.	Проведення відрахувань на соціальні заходи	82	65	231	65
		231	82		

1	2	3	4	5	6
6.	Списання втрат від браку	231	24	231	24
7.	Віднесення на витрати будівництва інших прямих витрат:	84	63	231	63
	– послуги субпідрядних організацій	231	84		
	– податки, збори, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом	84	64.1	231	641
		231	84		
– інші прямі витрати	80–84	Різні	231	Різні	
	231	80–84			
8.	Списання витрат з утримання й експлуатації будівельної техніки	231	911	231	911
9.	Віднесення на собівартість об'єктів будівництва загальнопромислових витрат	231	912	231	912
10.	Списання витрат за будівельним контрактом	903	231	903	231
		79	903	79	903

#### 2.4.4. Облік втрат від браку

У процесі господарської діяльності будівельної організації може виникати брак. Розрізняють такі види браку:

- внутрішній;
- зовнішній;
- який можна виправити;
- який не можна виправити.

**Внутрішній брак** – це брак, допущений з внутрішніх причин при проведенні БМР (відхилення від проектно-кошторисної документації, використання неякісних будівельних матеріалів тощо).

**Зовнішній брак** – це брак, допущений з вини сторонніх організацій (поставка неякісних будівельних матеріалів, несвоєчасна поставка матеріалів, неякісні креслення на будівництво об'єктів та ін.).

**Брак, який можна виправити** – це брак, який економічно доцільно виправляти, а **брак, який не можна виправити** – це такий, який економічно недоцільно виправляти.

Завданням бухгалтерського обліку є своєчасне представлення адміністрації інформації про витрати на виправлення браку та винуватців цього. Облік втрат від браку має організовуватися щодо його окремих видів і винуватців.

Відповідно до П(С)БО16, Методичних рекомендацій № 30, втрати від браку належать до інших прямих витрат.

Після набрання чинності П(С)БО № 16 будівельні організації мають право у структурі собівартості БМР виокремлювати втрати від браку калькуляційною статтею або обліковувати їх у складі інших прямих витрат. У промисловості,

починаючи з 1955 р., втрати від браку були окремою калькуляційною статтею собівартості продукції.

Первинним документом для обліку втрат від браку є Акт про брак (форма П-46), де вказується місце виникнення браку, його причина, винуватці, а також витрати на виправлення такого браку.

Дані первинних документів про брак переносяться у Відомість 14 або безпосередньо в Журнал-ордер № 10-Б за журнально-ордерної форми рахівництва; в Журнали № 5, 5А – за журнальної, у відповідні машинограми – за автоматизованої. У зв'язку з тим, що Журнали № 5, 5А призначені лише для синтетичного обліку втрат від браку, то до них доцільно відкривати допоміжні відомості, де можна було б здійснювати аналітичний облік втрат від браку.

Синтетичний облік втрат від браку здійснюється у названих реєстрах на рахунку 24 “Брак у виробництві”. За дебетом цього рахунку відображається вартість виявленого браку і витрати на його виправлення, а за кредитом – відшкодування втрат від браку та їх списання. Зазначимо, що нині діє Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116 (далі – Постанова № 116). Відповідно до п. 2 цієї Постанови, розмір збитків від знищення (псування) матеріальних цінностей, у т. ч. брак, визначається в подвійному розмірі балансової вартості цих цінностей, включаючи ПДВ. Отже, при віднесенні втрат від браку на винну особу, в підприємства виникає своєрідний дохід, який є об'єктом оподаткування ПДВ і має перераховуватися до бюджету.

В обліку браку у виробництві застосовують подану кореспонденцію (табл. 2.4.4.1.).

**Таблиця 2.4.4.1. Типова кореспонденція рахунків з обліку втрат від браку**

№	Зміст	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1	Виявлено брак в основному і допоміжних виробництвах	24	231, 232
2	Списано матеріали, МШП на виправлення браку	24	20, 22
3	Нарахована заробітна плата робітникам за виправлення браку та проведено обов'язкові нарахування на неї	24	66, 65
4	Списано послуги будівельної техніки, пов'язані з виправленням браку	24	911
5	Прийнято до оплати рахунки сторонніх організацій за роботи, пов'язані з виправленням браку	24	63
6	Оприбутковано матеріали, МШП від розбирання забракованих робіт	20	24
7	Віднесено втрати від браку на вину особу	37	71
8	Нараховано ПДВ у частині вартості браку, що віднесено на винну особу	71	641

1	2	3	4
9	Нараховується до бюджету подвійний розмір втрат від браку, віднесених на винну особу	71	642
10	Списується собівартість браку, віднесеного на винну особу	94	24
11	Утримано з заробітної плати винуватця за допущений брак	66	37
12	Віднесено частину втрат від браку на сторонню організацію – винуватця цього браку	36, 37	71
13	Нараховано ПДВ у частині вартості браку, що віднесено на сторонню організацію	71	641
14	Списується собівартість браку, віднесеного на сторонню організацію	94	24
15	Списані втрати від браку на основне та допоміжні виробництва	231, 232	24

#### **2.4.5. Облік витрат на експлуатацію будівельних машин і механізмів**

Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів можуть належати до окремої калькуляційної статті собівартості будівельно-монтажних робіт, про що зазначається в Методичних рекомендаціях №30.

До цієї статті включаються такі види витрат:

- основна, додаткова заробітна плата, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати робітникам (у т. ч. нештатним), зайнятим керуванням, обслуговуванням, проведенням ремонту, технічних оглядів і технічного обслуговування власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховані згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації;

- вартість паливних і мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонту (всіх видів), технічного огляду та технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки (в т. ч. витрати на їх доставку до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати);

- витрати на перебазування будівельною організацією будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт, а також на утримання й ремонт рейкової та безрейкової колії;

- сума орендної плати у разі оперативної оренди (оперативного лізингу) будівельних машин і механізмів та сума винагороди орендодавцю за користування будівельними машинами та механізмами;

- вартість послуг, наданих управліннями механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, у т. ч. перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт;



- витрати на переміщення за допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика;

- інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовуються на роботах, що не належать до будівельно-монтажних, а також витрат на експлуатацію машин, переданих в оренду стороннім організаціям);

- сума амортизаційних відрахувань, нарахована відповідно до порядку та умов, установлених П(С)БО 7 “Основні засоби”, від вартості будівельних машин та механізмів;

- витрати на службові відрядження працівників, зайнятих керуванням, обслуговуванням, проведенням ремонту, технічних оглядів і технічного обслуговування власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховані згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації;

- податки, збори та інші передбачені законодавством відрахування, пов'язані з експлуатацією будівельних машин і механізмів (податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин; податок на землю, яку використовує дільниця механізації; збір за забруднення навколишнього природного середовища; комунальний податок; плата за проведення періодичних оглядів вантажопідйомних механізмів в органах Держнаглядохоронпраці; плата за технічний огляд транспортних засобів у Державтоінспекції тощо).

Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів поділяють на **одноразові та поточні**. До одноразових належать: витрати на перебазування будівельною організацією будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт, а також на утримання й ремонт рейкової та безрейкової колії. Ці витрати спочатку обліковуються на рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”, а потім щомісяця частково списуються з кредиту рахунка 39 у дебет рахунка 911 “Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів” відповідно до терміну роботи машин на даному об'єкті будівництва.

**Приклад.** Витрати на перебазування і монтаж крана на новому об'єкті становлять 6000 грн., термін експлуатації крана – 24 місяці. Місячна сума разових витрат, що списуються на поточні витрати:

$$\text{Дт 911} \quad \text{Кт 39} = 250 \text{ грн. } \left( \frac{6000}{24} = 250 \text{ грн.} \right).$$

До поточних витрат відносяться: основна і допоміжна заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи працівників, зайнятих обслуговуванням будівельних машин і механізмів; вартість палива, електроенергії, мастильних і допоміжних матеріалів; амортизаційні відрахування; витрати на поточний ремонт тощо.

П(С)БО 18 “Будівельні контракти” передбачено, що до собівартості будівельних робіт не належать витрати на утримання (амортизацію, охорону тощо) незадіяних будівельних машин і механізмів та інших необоротних активів,

які не використовуються під час виконання будівельного контракту. Ці витрати обліковуються на рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності” і списуються на рахунок 79.1 “Результат від основної діяльності”.

Первинний облік роботи машин і механізмів здійснюється за такими документами: Змінним рапортом про роботу будівельної машини форми ЕБМ-1, Подорожнім листом будівельної машини форми ЕБМ-2, Карткою обліку роботи будівельної машини (механізму) форми ЕБМ-5, Журналом обліку роботи машини (механізму) форми ЕБМ-6 та ін.

Змінний рапорт форми ЕБМ-1 заповнюють в одному примірнику на кожну машину (механізм), що працює на об’єкті одну зміну. Тут вказують загальний корисний час, простої та їх причини. Оформлений рапорт наступного дня передають до бухгалтерії. Якщо будівельна машина працює більше, ніж одну зміну, рапорт форми ЕБМ-3 оформляється в одному примірнику.

Подорожній лист будівельної машини форми ЕБМ-2 застосовується для обліку роботи автомобільних кранів та інших машин на автомобільному шасі. У цьому документі об’єднані дані подорожнього листа автомобіля і змінного рапорту про роботу машини. Документ виписується на кожну машину в одному примірнику на зміну, день або декаду. Якщо обсяг виконаної роботи машини можна враховувати в натуральних показниках, то в цьому разі оформляється Рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму) форми ЕБМ-4, що виписується в одному примірнику.

В усіх згаданих вище документах є дані, необхідні для нарахування заробітної плати працівникам, що обслуговують будівельні машини.

Для узагальнення роботи машин і механізмів призначено Картку обліку роботи будівельної машини (механізму) форми ЕБМ-5, що заповнюється окремо для кожної машини. Підсумкові дані цих карток переносяться у зведені картки (звіти) за групами однорідних машин.

Журнал обліку роботи машин (механізмів) форми ЕБМ-6 застосовується для накопичення даних (за місяць, рік) про роботу будівельних машин, що є на балансі будівельного підприємства.

Для груп однорідних машин і механізмів (крани баштові, крани на гусеничному ході, екскаватори, трактори тощо) виділяються окремі рядки. Витрати на експлуатацію невеликих механізмів об’єднуються в одну групу і виокремлюються одним рядком.

Витрати з експлуатації будівельної техніки розподіляються між об’єктами пропорційно до бази розподілу, яку вибирає підприємство самостійно. Такими базами можуть бути:

- відпрацьовані машино-зміни, машино-години на відповідних об’єктах;
- обсяги виконаних робіт (м. куб. пересунутого ґрунту тощо).

Так, у розподілі витрат, пов’язаних з експлуатацією малої будівельної техніки між об’єктами, де вона використовувалась, є певні особливості (табл. 2.4.5.1 та 2.4.5.2). До малої будівельної техніки належать: розчинонасоси, фарбопульти, малі підйомні крани. Витрати з експлуатації цього виду техніки обліковуються, на відміну від інших видів, узагальнено однією позицією в

журналі-ордері № 10-Б і розподіляються між об'єктами пропорційно до планової собівартості однієї години роботи даних механізмів.

**Таблиця 2.4.5.1. Розподіл фактичних витрат між видами будівельної техніки**

Назва будівельної техніки	Планова собівартість одиниці роботи	Відпрацьовані машино-зміни	Планові витрати на відпрацьовані машино-зміни	Коефіцієнт розподілу	Фактичні витрати
1	2	3	4 (2•3)	5 (x/y)	6 (4•5)
Розчинонасоси			У <sub>1</sub>	Z	X <sub>1</sub>
Фарбопульти			У <sub>2</sub>	Z	X <sub>2</sub>
Інші			У <sub>3</sub>	Z	X <sub>3</sub>
Разом			У	Z	X

**Таблиця 2.4.5.2. Розподіл витрат з експлуатації малої будівельної техніки між об'єктам**

Об'єкти	Розчинонасоси		Фарбопульти		Інші		Разом
	Відпрац. маш. год.	Сума	Маш. год.	Сума	Маш. год.	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8 (3+5+7)
1	a <sub>1</sub>		b <sub>1</sub>		c <sub>1</sub>		
2	a <sub>2</sub>		b <sub>2</sub>		c <sub>2</sub>		
3	a <sub>3</sub>		b <sub>3</sub>		c <sub>3</sub>		
4	...		...		...		
Разом	a	x <sub>1</sub>	b	x <sub>2</sub>	c	x <sub>3</sub>	x

*Примітка.* X береться із загальних витрат за рядком “Інші машини” Журналу-ордера № 10–Б.

Так, часткові суми за графою 3 табл. 2.4.5.2 визначимо за співвідношенням:

$$\frac{a_1 \cdot \tilde{a}_1}{a}, \frac{a_2 \cdot \tilde{a}_2}{a} \text{ і т. д.}$$

За графою 5 отримаємо:

$$\frac{b_1 \cdot x_1}{b}, \frac{b_2 \cdot x_2}{b} \text{ і т. д.}$$

Аналогічний результат матимемо за графою 7.

Синтетичний облік витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів здійснюється на субрахунку 911 “Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів” у Журналі 5, 5А, Журналі-ордері 10-Б, або у відповідній машинограмі.

При використанні допоміжних відомостей до Журналів 5 і 5А аналітичний облік витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів доцільно організувати таким чином, щоб вказані витрати відображати окремо

за кожною з груп будівельної техніки, в т. ч. окремі види малої будівельної техніки. За такої організації аналітичного управлінського обліку даного виду витрат не матимемо потреби в окремому розподілі витрат з експлуатації малої будівельної техніки, тобто базою розподілу витрат з експлуатації малої будівельної техніки можуть бути відпрацьовані машино-зміни, машино-години, обсяги виконаних робіт.

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання наведена в табл. 2.4.5.3.

**Таблиця 2.4.5.3. Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання**

№ з/п	Зміст операції	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
1	Витрати на оплату праці за виконану роботу робітників, зайнятих управлінням, обслуговуванням, проведенням ремонтів, технічних оглядів і технічних обслуговувань власних і орендованих будівельних машин і механізмів, нараховану згідно з формами і системами оплати праці, що застосовуються в будівельній організації.	81	66	911	66
		911	81		
2	Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених у п. 1: – до Пенсійного фонду	82	651	911	651
		911	82		
	– внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	82	652	911	652
		911	82		
	– внесків на соціальне страхування в разі безробіття	82	656	911	653
911		82			
– внески на соціальне страхування від нещасних випадків	82	656	911	656	
	911	82			
3	Витрати на обов'язкове індивідуальне страхування робітників, зайнятих експлуатацією будівельних машин і механізмів	82	654	911	654
		911	82		
4	Витрати на службові відрядження працівників, зазначених у п. 1, у межах норм, передбачених чинним законодавством	84	372	911	372
		911	84		
5	Вартість пально-мастильних матеріалів, електроенергії та інших матеріалів і запасних частин, що використовуються під час експлуатації, ремонтів, технічного огляду та технічного обслуговування власної та орендованої будівельної техніки, в т. ч. витрати на їх доставку до приоб'єктного складу та заготівельно-складські витрати	80	201, 203, 207	911	201, 203, 207
		911	80		

1	2	3	4	5	6
6	Витрати на перебазування будівельних машин і механізмів з об'єкта на об'єкт, а також на утримання та ремонт рейкових і безрейкових колій	80, 81, 82, 84	20, 66, 65, 63 та ін.	39	20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		39	80, 81, 82, 84	911	39
7	Знос будівельних машин і механізмів, устаткування ремонтних майстерень, гаражів та інших споруд, які обслуговують будівельну техніку	83	131	911	131
		911	83		
8	Знос інших необоротних матеріальних активів, які використовуються при утриманні та обслуговуванні будівельної техніки	83	132	911	132
		911	83		
9	Сума нарахованих відсотків за користування орендованими будівельними машинами і механізмами	84	684	911	684
		911	84		
10	Вартість послуг, наданих управлінням механізації або іншими спеціалізованими організаціями під час виконання будівельно-монтажних робіт, у т. ч. перебазування будівельних машин з об'єкта на об'єкт	84	63	911	63
		911	84		
11	Витрати на переміщення за допомогою будівельних машин матеріалів і будівельних конструкцій у межах будівельного майданчика	80–82, 84	20, 66, 65 та ін.	911	20, 66, 65 та ін.
		91.1	80–82, 84		
12	Витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із витратами на експлуатацію будівельної техніки	84	64	911	64
		911	84		
13	Інші витрати, пов'язані з експлуатацією та утриманням будівельної техніки (крім витрат на експлуатацію машин і механізмів, які використовуються на роботах, що не належать до будівельно-монтажних, а також витратна експлуатацію машин, зданих в оренду стороннім організаціям)	80–84	13,20, 66,65 та ін.	911	13, 20, 66, 65, та ін.
		911	80–84		
14	Списання витрат з експлуатації будівельних машин на собівартість об'єктів будівництва	231	911	231	911
15	Списання витрат з експлуатації будівельних машин у частині послуг, наданих на сторону	903	911	903	911
		79	903	79	903
16	Списання витрат з експлуатації будівельних машин на вартість робіт з виправлення браку	24	911	24	911
17	Списання витрат з експлуатації будівельних машин на собівартість послуг допоміжних виробництв	232	911	232	911
18	Списання витрат на утримання незадіяної будівельної техніки згідно з П(С)БО 18	791	94	79	911

#### **2.4.6. Облік загально виробничих витрат**

Загально виробничі витрати є витратами з організації і управління роботою структурних підрозділів будівельних підприємств. Ці витрати включаються в собівартість об'єктів будівництва і є однією з калькуляційних статей, передбачених Методичними рекомендаціями № 30.

До статті “**Загально виробничі витрати**” належать:

- витрати на управління та обслуговування будівельного виробництва;
- витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології;
- витрати на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках;
- інші загально виробничі витрати.

До **витрат на управління та обслуговування будівельного виробництва** належить такі:

1) витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати працівників апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (керівників, фахівців, технічних службовців) та робітників, які здійснюють обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (оператори електронно-обчислювальних машин, телефоністи, двірники, прибиральниці тощо), лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо), крім тих, які включено до складу виробничих бригад, обчислені згідно з формами і системами оплати праці, встановленими у будівельній організації;

2) витрати на службові відрядження вищеназваного персоналу;

3) амортизація основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, призначених для обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів та лінійного персоналу;

4) амортизація нематеріальних активів, призначених для обслуговування апарату управління відокремлених виробничих та лінійного персоналу;

5) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загально виробничого призначення;

6) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

7) витрати на транспортне обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів, лінійного персоналу (начальників дільниць виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо) будівельної організації, в т. ч.:

- основна, додаткова заробітна плата, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати водіям та іншим робітникам, що обслуговують автомобілі;

– утримання та експлуатація власних та орендованих автомобілів, що використовуються для обслуговування будівельного виробництва;

– витрати на утримання гаражів та місць стоянки автомобілів (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо), витрати на паркування;

– вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос і ремонт автомобільної гуми.

8) витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації:

– витрати на придбання канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності;

– витрати на утримання, експлуатацію та поточний ремонт будинків, споруд, приміщень, що використовуються апаратом управління відокремлених виробничих підрозділів будівельної організації;

– витрати на утримання та експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, що використовуються для здійснення управління, оплата послуг зв'язку (пошта, телефон, факс тощо), обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління.

9) витрати на використання електронно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки виробничим персоналом.

10) оплата послуг консультативного та інформаційного характеру (в т. ч. витрати на придбання літератури та передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності відокремлених виробничих підрозділів, виготовленням та зберіганням продукції допоміжних, підсобних виробництв будівельної організації, додержанням законодавства.

Страхові внески та відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату праці працівників апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (керівників, фахівців, технічних службовців) та робітників, які здійснюють обслуговування апарату управління відокремлених виробничих підрозділів (оператори електронно-обчислювальних машин, телефоністи, двірники, прибиральниці тощо), лінійного персоналу (начальників дільниць, виконавців робіт, майстрів, механіків дільниць тощо), крім тих, які включені до складу виробничих бригад, обчислені згідно з формами і системами оплати праці, встановленими у будівельній організації, за визначеними законодавством нормами.

**До витрати на організацію робіт на будівельних майданчиках і вдосконалення технології належать такі:**

1) витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, включають: оплату праці працівників, які проводять геодезичні роботи; вартість матеріалів, амортизацію; знос геодезичного устаткування, інструментів і приладів та витрати на всі види їх ремонту і переміщення;

2) витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків:

- оплата праці робітників, зайнятих упорядкуванням та утриманням будівельних майданчиків, і обов'язкові нарахування на неї;

- витрати на прибирання та очищення (з вивезенням сміття з території будівництва, облаштуванням доріжок, містків) та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків;

- витрати на електроенергію (в т. ч. отриману від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва;

3) витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову та в межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних із переміщенням будівельних машин і механізмів, урахованих у вартості машино-змін);

4) амортизація та витрати на проведення поточного ремонту пристроїв та обладнання, що належать до складу осинових засобів і не передбачені у прямих витратах:

– мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування);

– триніг, пристроїв для намотування та очищення зварювального дроту, центрувальних пристроїв для зварювання труб, насосів і пресів ручних гідравлічних;

– переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань;

– такелажних і монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних та монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо;

– бункерів для бетонів і розчинів, тачок, апаратів для зварювання дротів, повітроводів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів, електросушарок для сушіння будівельних конструкцій, генераторів ацетиленових (крім тих, що застосовуються під час монтажу устаткування);

– обгороджувальної техніки небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних щогл, прожекторів тощо;

5) витрати на утримання та переміщення нетитульних тимчасових споруд, приміщень санітарно-побутового призначення, що належать до складу основних засобів;

6) витрати на малоцінні та швидкозношувані інструменти і виробничий інвентар, що використовуються під час виконання монтажних робіт і не належать до основних засобів, та витрати на їх ремонт;

7) витрати, пов'язані зі спорудженням, ремонтом, розбиранням тимчасових нетитульних споруд (приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів, санітарно-побутові приміщення, складські приміщення та накриття, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва);

8) тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пари, газу та повітря у межах робочої зони, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва;



9) витрати, пов'язані з пристосуванням будівель, що споруджуються чи є на будівельних майданчиках, замість будівництва нетитульних тимчасових будівель і споруд, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва;

10) вартість оборотних активів (з терміном використання до одного року), до яких належать:

- помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі;

- пристрої для охорони праці;

- інвентарні уніфіковані засоби підмоцвання типу люльок, інвентарних площадок, риштування тощо; паркани та огорожі, для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), захисні козирки, сховища під час проведення бруктових робіт;

11) витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, в т.ч. послуги, надані сторонніми організаціями, з розроблення проектів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей упровадження передових методів організації та нормування праці тощо, а також оплата праці працівників проектно-кошторисних груп, груп проектування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що входять до складу будівельної організації та її виробничих структурних підрозділів;

12) витрати некапітального характеру, пов'язані із забезпеченням якості будівництва:

- витрати на утримання виробничих лабораторій, що належать до складу будівельної організації та її виробничих структурних підрозділів, в т.ч. оплату праці працівників, утримання, амортизацію та витрати на проведення поточного ремонту приміщень, устаткування та інвентарю лабораторій; вартість витрачених або зруйнованих під час випробування матеріалів, конструкцій і частин споруд, крім витрат на випробування споруд загалом (середніх і великих мостів, резервуарів тощо, що оплачуються за рахунок коштів, передбачених на цією метою в кошторисах на будівництво);

- витрати на проведення експертизи і консультацій, пов'язаних з результатами випробувань матеріалів і конструкцій;

- оплата послуг з випробування матеріалів і конструкцій, що надаються лабораторіями інших організацій.

13) витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони будівельних майданчиків, виробничих приміщень та приміщень, де розміщується апарат управління відокремлених виробничих підрозділів і лінійний персонал:

- оплата послуг, наданих сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку;

- витрати на утримання та знос протипожежного інвентарю та устаткування.

14) страхові внески та відрахування на соціальні заходи від витрат на оплату праці працівників, зазначених у 2 розділі “Загальновиробничих витрат” (сторожової охорони тощо).

До *витрат на здійснення заходів з охорони праці на будівельних майданчиках* належать такі:

1) витрати на основні засоби, що відповідають вимогам нормативно-правових актів з охорони праці:

– на механізацію вантажно-розвантажувальних та інших важких робіт з розливу і транспортування отруйних, агресивних, легкозаймистих і горючих речовин;

– захист працівників від ураження електричним струмом, дії статичної електрики та розрядів блискавок;

– безпечне виконання робіт на висоті;

– діюче технологічне та інше виробниче обладнання;

– системи вентиляції та аспірації, пристрої, які поглинають пилю, і установки для кондиціювання повітря у приміщеннях діючого виробництва та на робочих місцях;

– системи природного та штучного освітлення виробничих, адміністративних та інших приміщень, робочих місць, проходів, аварійних виходів тощо;

– системи теплових, водяних або повітряних завіс, а також на установку для нагрівання (охолодження) повітря виробничих, адміністративних та інших приміщень, а під час роботи на відкритому повітрі – споруди для обігрівання працівників та укриття від сонячних променів і атмосферних опадів;

– виробничі та санітарно-побутові приміщення, робочі місця, евакуаційні виходи тощо, технологічні розриви, проходи та габаритні розміри; обладнання спеціальних перехідних галерей, тунелі у місцях масового переходу працівників, зони руху транспортних засобів;

– упровадження в умовах діючого виробництва автоматизованих інформаційних систем охорони праці, систем аналізу та прогнозування аварійних ситуацій, автоматичного та дистанційного керування технологічними процесами і виробничим обладнанням, систем автоматичного контролю і сигналізації про наявність (виникнення) небезпечних або шкідливих виробничих факторів та пристроїв аварійного вимкнення обладнання чи комунікацій у разі виникнення небезпеки для працівників, а також відповідного програмного забезпечення та електронних баз даних з охорони праці у порядку та обсягах, погоджених з територіальними органами державного нагляду за охороною праці.

2) витрати на обладнання та утримання загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують охорону праці;

3) витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, спеціальним взуттям та засобами індивідуального захисту відповідно до встановлених норм (у т. ч. забезпечення мийними засобами та засобами, що

нейтралізують небезпечну дію на організм або шкіру шкідливих речовин, у зв'язку з виконанням робіт, під час яких можна забруднитись цими речовинами);

4) витрати на проведення цільового навчання з охорони праці працівників, на організацію доповідей, лекцій, семінарів та оглядів-конкурсів з цих питань.

5) витрати для надання працівникам, зайнятим на роботах зі шкідливими умовами праці, спеціального харчування, молока чи рівноцінних харчових продуктів, а також газованої солоної води;

6) витрати щодо усунення впливу на працівників небезпечних і шкідливих виробничих чинників або приведення їх рівнів на робочих місцях до вимог нормативно-правових актів з охорони праці (галузеві нормативні акти з охорони праці);

7) витрати на проведення атестації робочих місць на відповідність нормативно-правовим актам з охорони праці та аудиту з охорони праці, оформлення стендів, оснащення кабінетів, виставок, придбання необхідних нормативно-правових актів, наочних посібників, довідників, літератури, плакатів, відеофільмів, макетів, програмних продуктів тощо з питань охорони праці;

8) витрати на проведення обов'язкового попереднього, періодичного і позапланового медичного огляду працівників, зайнятих на важких роботах, роботах з небезпечними чи шкідливими умовами праці або таких, де є потреба у професійному доборі.

**Інші загальновиробничі витрати** – це зокрема такі:

1) платежі зі страхування майна, ризиків, цивільної відповідальності, а також окремих категорій працівників, зайнятих на виробництві відповідних видів продукції (робіт), безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я, передбачених законодавством;

2) витрати на охорону навколишнього середовища: платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо;

3) відрахування на спорудження та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд від їх кошторисної вартості у разі, коли кошти на зазначені потреби передбачено інвесторським кошторисом;

4) суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору;

5) суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні;

6) витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи та у зворотному напрямку як власним, так і орендованим транспортом;

7) виплати за особливий характер виконання будівельних робіт, установлені відповідно до законодавства:

– надбавки (польове забезпечення) до тарифних ставок і посадових окладів працівників, спрямованих на виконання монтажних,

налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, і працівників, робота яких виконується вахтовим методом, постійно проводиться у дорозі або має роз'їзний (пересувний) характер, у розмірах, визначених законодавством;

– додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, у т. ч. транспортні витрати на перевезення працівників від місцезнаходження будівельної організації або пункту збору до місця роботи і в зворотному напрямку та від місця проживання у вахтовому селищі до місця роботи і в зворотному напрямку, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, некомпенсовані платою працівників за користування житлом і комунальні послуги;

8) вартість придбаних будівельною організацією проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм за потребою для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи).

9) компенсації працівникам за використання для потреб виробництва власного інструменту та особистого транспорту;

10) витрати на підготовку та перепідготовку кадрів загальновиробничого призначення;

11) податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт:

– передбачені законодавством податки, збори та інші обов'язкові платежі та відрахування, які відносяться до діяльності загальновиробничого персоналу;

– видатки будівельних організацій на покриття витрат Пенсійного фонду України на виплату та доставку пільгових пенсій особам, які були зайняті повний робочий день на підземних роботах, на роботах зі шкідливими і важкими умовами праці за списками № 1 та № 2 виробництв, робіт, професій, посад і показників, затверджених Кабінетом Міністрів України;

- сплата рентних платежів за використання земельних ресурсів; сплата концесійних платежів за використання природних копалин; плата за деревину, продану на пні; плата за воду, що вибирається з водогосподарських систем під час проведення будівельних робіт у межах затверджених лімітів, платежі за використання інших природних ресурсів, а також інші платежі, пов'язані або які належать до виробничої діяльності будівельної організації;

- інші загальновиробничі витрати, які можуть бути віднесені до собівартості будівельно-монтажних робіт та відшкодовуються замовниками.

Синтетичний облік загальновиробничих (загальнодільничних, цехових) витрат ведеться на субрахунку 912 “Загальновиробничі (загальнодільничні, цехові) витрати” в Журналах 5, 5А, а аналітичний облік – у допоміжних відомостях до них відповідно до вищезгаданих статей витрат. За дебетом цього субрахунка відображається збільшення таких витрат, а за кредитом – їх списання.

Загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами будівництва пропорційно до бази розподілу, яку має право обирати сама будівельна організація. Здебільшого в будівництві за базу розподілу загальновиробничих витрат прийнято використовувати суму прямих витрат щодо об'єктів будівництва (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати). Такою базою розподілу може бути сума прямих витрат і витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів відповідно до об'єктів будівництва. За монтажними роботами загальновиробничі витрати прийнято розподіляти пропорційно до основної заробітної плати робітників-монтажників.

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведена в табл. 2.4.6.1.

**Таблиця 2.4.6.1. Типова кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат**

№ з/п	Зміст операції	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
1	Заробітна плата (основна і додаткова) лінійного персоналу (старших виконробів, начальників дільниць), виконавців робіт, начальників допоміжних цехів, майстрів, механіків будівельних дільниць, крім тих, які є в складу бригад, обслуговуючого персоналу	81	66	912	66
		912	81		
2	Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених у п. 1: – збір до Пенсійного фонду	82	651	912	651
		912	82		
	– внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	82	652	912	652
		912	82		
	– внесків на соціальне страхування у разі безробіття	82	653	912	653
912		82			
– внески на соціальне страхування від нещасних випадків	82	656	912	656	
	912	82			
3	Витрати на індивідуальне страхування працівників, зазначені в п. 1, у разі його обов'язковості	82	654	912	654
		912	82		
4	Витрати на індивідуальне страхування працівників, зазначених у п. 1, у межах норм, передбачених чинним законодавством	84	372	912	372
		912	84		
5	Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовується апаратом управління структурних підрозділів: – витрати на оплату праці водіїв і обов'язкові нарахування на неї	81, 82	66, 65	912	66, 65
		912	81, 82		

1	2	3	4	5	6
	– витрати на проведення ремонту основних засобів загальновиробничого призначення	80, 81, 82, 84	20, 66, 65, 63 та ін.	91.2	20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	80, 81, 82, 84		
	– витрати на технічний огляд і технічне обслуговування основних засобів загальновиробничого призначення	80,81, 82,84	20, 66, 65, 63 та ін.	91.2	20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	80, 81, 82, 84		
– знос за легковим автотранспортом загальновиробничого призначення		83	131	912	131
		91.2	83		
6	Витрати на дотримання правил техніки безпеки праці, протипожежної та сторожової охорони будівельних майданчиків, цехів допоміжних і підсобних виробництв, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами виконання будівельно-монтажних робіт і робіт в інших виробничих структурних підрозділах	84	20, 66, 65, 63 та ін.	91.2	20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	84		
7	Витрати на утримання приміщень, що надаються безплатно підприємствам громадського харчування для обслуговування працівників будівельних дільниць та інших структурних підрозділів або які вони використовують самостійно на зазначені цілі, в т. ч. амортизаційні відрахування, витрати на проведення ремонтів, освітлення, опалення, водопостачання, каналізацію, електропостачання, а також на паливо та приготування їжі	84	20, 66, 65, 63 та ін.	912	20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	84		
8	Витрати на обладнання та утримання загороджень для машин та їх рухомих частин, люків, отворів, сигналізації та інших пристроїв некапітального характеру, що забезпечують техніку безпеки	80–84	131, 20, 66, 65, 63 та ін.	91.2	131, 20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	80–84		
9	Забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям та іншими засобами індивідуального захисту та лікувально-профілактичним харчуванням, а також матеріально-технічне забезпечення дотримання санітарно-гігієнічних вимог у встановленому законодавством порядку	84	22, 66, 65, 63, та ін.	912	22, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	84		
10	Амортизаційні відрахування та витрати на проведення ремонтів основних засобів загальновиробничого призначення: – приміщень цехів допоміжних виробництв, автотракторів	80–84	13.1, 20, 66, 65 та ін.	91.2	131, 20, 66, 65 та ін.
		912	80-84		

1	2	3	4	5	6
	– мобільних інвентарних будов контейнерного типу (за винятком призначених для санітарно-побутового обслуговування)	80–84	131, 20, 66, 65 та ін.	912	131, 20, 66, 65 та ін.
		912	80–84		
	– триног, пристосувань для намотування й очищення зварювального дроту, центруючих пристроїв для зварювання труб.	80–84	131, 20, 66, 65 та ін.	91.2	131, 20, 66, 65 та ін.
		912	80-84		
	– переносних металевих і дерев'яних драбин, інвентарних металевих верстатів та риштувань	80–84	131, 20, 66, 65 та ін.	912	131, 20, 66, 65 та ін.
		912	80-84		
	– такелажних та монтажних пристроїв, що застосовуються під час виконання будівельних та монтажних робіт, ручних лебідок, домкратів тощо	80–84	131, 20, 66, 65 та ін.	912	131, 20, 66, 65 та ін.
912		80-84			
– бункерів для бетонів і розчинів, тачок; апаратів для зварювання дротів, переносних вентиляційних установок для роботи із застосуванням вибухонебезпечних мастик та полімерних матеріалів	80–84	131, 20, 66, 65 та ін.	912	131, 20, 66, 65 та ін.	
	912	80–84			
– обгороджувальної техніки для небезпечних зон проведення робіт, шлагбаумів, сигнальних щогл, прожекторів тощо	80–84	131, 20, 66, 65 та ін.	912	131, 20, 66, 65 та ін.	
	912	80–84			
11	Знос та витрати на ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються під час виконання будівельно-монтажних робіт і не належать до основних фондів	80–84	132, 20, 66, 65, 63 та ін.	912	132, 20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	80–84		
12	Знос та витрати, пов'язані з ремонтом, утриманням і розбиранням тимчасових (не титульних) споруд, пристосувань і пристроїв, до яких належать: – приоб'єктні контори та комори виконробів і майстрів	80–84	132, 20, 66, 65, 63 та ін.	912	132, 20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	80–84		
	– складські приміщення та накриття на об'єкті будівництва	80–84	132, 20, 66, 65, 63 та ін.	912	132, 20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	80–84		
	– помости, драбини, перехідні містки, ходові дошки, обгороджування під час розпланування будівлі	80-84	132, 20, 66, 65, 63 та ін.	912	132, 20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	80–84		

1	2	3	4	5	6
	– пристосування для техніки безпеки	80–84	132, 20, 66, 65, 63 та ін.	912	132, 20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	80–84		
	– інвентарні уніфіковані засоби підмоцнення типу люльок, інвентарних площадок, риштування тощо; паркани й огорожі, необхідні для проведення робіт (крім спеціальних та архітектурно оформлених), охоронні козирки, сховища під час проведення буровибухових робіт	80-84	132, 20, 66, 65, 63 та ін.	912	132, 20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	80–84		
	– тимчасові розведення від магістральних і розвідних мереж електроенергії, води, пару, газу і повітря в межах робочої зони	80–84	132, 20, 66, 65, 63 та ін.	912	132, 20, 66, 65, 63, 232 та ін.
	912	80-84			
	– витрати, пов'язані із пристосуванням будівель, що споруджуються чи є на будівельних майданчиках, замість будівництва тимчасових (не титульних) будівель та споруд	80–84	132, 20, 66, 65, 63 та ін.	912	132, 20, 66, 65, 63, 232 та ін.
		912	80–84		
13	Витрати на операційну оренду основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	84	63, 685	912	63, 685
		912	84		
14	Витрати на геодезичні роботи, що здійснюються під час виконання будівельно-монтажних робіт, у т. ч.: оплату праці працівників, які проводять геодезичні роботи, вартість матеріалів, амортизаційні відрахування, знос, витрати на всі види ремонту і переміщення геодезичного устаткування, інструментів і приладів	80–84	13, 20, 66, 65, 63 та ін.	912	13, 20, 66, 65, 232 та ін.
		912	80–84		
15	Витрати на упорядкування та утримання будівельних майданчиків:	81	66	912	66
	– оплата праці працівників, зайнятих упорядкуванням та утриманням будівельних майданчиків	912	81		
	– витрати на придбання та очищення (з вивезенням сміття) території будівництва, влаштування доріжок, містків та інші роботи, пов'язані з упорядкуванням території будівельних майданчиків	84	63	912	63, 232
		912	84		
– витрати на електроенергію (в т. ч. від тимчасових електростанцій), оплату праці чергових електромонтерів та інші витрати, пов'язані з освітленням території будівництва	80–82	63, 65, 66	912	63, 65, 66, 232	
	912	80–82			



1	2	3	4	5	6
16	Витрати на перебазування лінійних підрозділів будівельних організацій на іншу будову в межах будівельного майданчика (за винятком витрат, пов'язаних із переміщенням будівельних машин та механізмів, урахованих у вартості машинозмін)	84	63	912	63, 232, 911
		912	84		
17	Платежі з обов'язкового страхування майна структурних підрозділів будівельної організації та цивільної відповідальності	82, 84	63, 65	91.2	63, 65
		912	82, 84		
18	Платежі за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів; оплата послуг сторонніх організацій з очищення стічних вод, розміщення відходів виробництва тощо	84	63	912	63
		912	84		
19	Витрати на перевезення: – працівників будівельної організації до місця їх роботи та у зворотньому напрямі, якщо ці маршрути не обслуговуються пасажирським транспортом загального користування, в т. ч. додаткові витрати на спеціальні маршрути міського пасажирського транспорту, організовані відповідно до угод, укладених з транспортними підприємствами (понад вартість, сплачену працівникам підприємства за діючими тарифами на відповідний вид транспорту)	84	63	912	63
		912	84		
	– працівників будівельної організації – інвалідів 1 і 2-ї групи до місця роботи і в зворотньому напрямку, незалежно від наявності маршрутів пасажирського транспорту загального користування	84	63	912	63
		912	84		
20	Передбачені законодавством додаткові витрати, пов'язані з виконанням робіт вахтовим методом, у т. ч. транспортні витрати на перевезення працівників від місця розташування будівельної організації або пункту збору до місця роботи і у зворотньому напрямі, а також витрати на експлуатацію та утримання вахтового селища, не компенсовані платою працівників за користування житлом і комунальні послуги; оплата працівникам за дні відпочинку (відгули), що надаються у зв'язку з роботою в понадурочний час при організації робіт вахтовим методом, у разі підсумкового обліку робочого часу та в інших випадках, установлених законодавством	84	63 та ін.	912	63 та ін.
		84, 912	84		

1	2	3	4	5	6
21	Витрати на сплату податків і платежів, пов'язаних із загальновиробничими витратами	912, 84	64	912	64
		912	84		
22	Витрати від простоїв не з причини стихійного лиха за відсутності винних осіб	81, 82	65, 66	912	65, 66
		912	81, 82		
23	Списання загальновиробничих витрат на собівартість об'єктів будівництва	231	912	231	912
24	Списання загальновиробничих витрат на собівартість продукції допоміжного виробництва	232	91.2	232	912
25	Списання нерозподіленої частини загальновиробничих витрат	903	912	903	912
		79	903	79	903
26	Віднесення на субпідрядні організації частини загальновиробничих витрат	903	912	903	912
		79	903	79	903
27	Списання витрат на охорону й утримання незадіяних необоротних активів загальновиробничого призначення згідно П(С)БО 18	94	912	94	912

#### 2.4.7. Структура та облік адміністративних витрат

Підприємства будівельної галузі, крім виробничих витрат, що включаються у собівартість продукції, мають інші витрати, серед яких є адміністративні.

Структура цих витрат визначається П(С)БО 16 “Витрати” і П(С)БО 18 “Будівельні контракти”. Такі витрати частково можуть належати до собівартості будівельно-монтажних робіт, а частково – до фінансових результатів.

До **адміністративних витрат** належать загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління будівельною організацією:

1) витрати на основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати, обчислені згідно з формами і системами оплати праці, встановленими у будівельній організації:

- працівників апарату управління будівельної організації, яка має статус юридичної особи (керівників, фахівців, технічних службовців);

- робітників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць тощо);

- іншого загальногосподарського персоналу;

2) обов'язкові нарахування на заробітну плату вищеназваних категорій працівників;

3) витрати на службові відрядження працівників апарату управління будівельної організації та робітників, які здійснюють загальногосподарське обслуговування будівельної організації;

4) витрати на транспортне обслуговування працівників апарату управління будівельної організації, зокрема:

- витрати на утримання та експлуатацію службових легкових автомобілів, що перебувають на балансі будівельної організації (орендуються) та обслуговують працівників апарату управління, в т. ч. витрати на: основну, додаткову заробітну плату, заохочувальні, компенсаційні та інші грошові виплати водіям та іншим робітникам, які обслуговують легкові автомобілі; вартість паливних, мастильних та інших експлуатаційних матеріалів, знос і ремонт автомобільної гуми; утримання гаражів та місць стоянки (паркування) легкових автомобілів (енергопостачання, водопостачання, каналізація тощо); амортизацію (орендну плату), ремонт, технічний огляд, технічне обслуговування легкових автомобілів та ремонт гаражів і місць їх стоянки; податки, збори та інші передбачені законодавством відрахування, пов'язані з експлуатацією легкових автомобілів (податок з власників легкових автомобілів; податок на землю, на якій розміщено гараж; збір за забруднення навколишнього природного середовища; комунальний податок; плата за технічний огляд легкових автомобілів у Державтоінспекції тощо);

4) витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації та інші загальногосподарські витрати:

– витрати на придбання канцелярських товарів і приладдя, бланків обліку, звітності;

– витрати на утримання, експлуатацію та ремонт будинків, споруд, приміщень, що використовує апарат управління будівельної організації;

– витрати на утримання основних засобів, інших нематеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо);

– амортизація основних засобів, призначених для обслуговування апарату управління (крім легкових автомобілів);

– вартість малоцінного і швидкозношуваного інвентарю та малоцінних предметів, використаних будівельною організацією на загальногосподарські потреби;

– витрати на утримання та експлуатацію всіх видів зв'язку і радіо, що використовуються для здійснення управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку (пошта, телеграф, телефон, факс тощо), обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління;

– витрати на утримання, ремонт та експлуатацію електронно-обчислювальної та комп'ютерної техніки, машинописної, розмножувальної й іншої оргтехніки, що перебуває на балансі будівельної організації і використовується персоналом (у т. ч. для автоматичного оброблення інформації), зазначеним у цьому розділі;

– оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні будівельною організацією, якщо у штатному розписі не передбачено відповідних функціональних служб, у т. ч. витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи;

– оплата послуг консультаційного та інформаційного характеру (в т. ч. витрати на придбання літератури і передплату спеціалізованих періодичних видань), пов'язаних із забезпеченням поточної діяльності апарату управління, виготовленням та зберіганням продукції допоміжних, другорядних виробництв будівельної організації, додержанням законодавства;

– оплата професійних послуг (юридичних, щодо оцінки майна, аудиторських, у т. ч. оплата за проведення обов'язкових аудиторських перевірок, передбачених законодавством, тощо);

– витрати на врегулювання спорів у судових органах;

– загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, на оприлюднення річного звіту, представницькі витрати, на послуги щодо зміни структури приватизованої будівельної організації тощо);

– оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади;

– витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, у т. ч. плата за розрахунково-касове обслуговування персоналу, зазначеного в цьому розділі, з отримання гарантій, вексельного авалу, факторингових і довірчих операцій, ведення обліку боргових вимог і зобов'язань, у т. ч. цінних паперів. Плата за надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом;

– одноразова допомога, що виплачується працівникам відповідно до законодавства під час переведення, приймання і скерування на роботу в іншу місцевість;

– відрахування будівельних організацій на утримання апарату управління будівельних об'єднань, у т. ч. витрати на утримання корпорації, асоціації тощо;

– податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законодавством (крім податків і зборів, що належать до собівартості будівельно-монтажних робіт та непрямих податків);

– витрати на утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень:

6) витрати на оплату праці робітників, які перебувають у штаті будівельної організації;

7) плата за послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку;

8) витрати на утримання та знос протипожежного інвентарю та устаткування;

9) витрати на перебазування будівельних і монтажних організацій;

10) витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам та засновникам будівельної організації (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку);

11) орендна плата за користування необоротними активами загальногосподарського призначення.

Адміністративні витрати, згідно з П(С)БО 16 і 18, у собівартість БМР не включаються, а є витратами періоду, які в кінці цього періоду відносяться на зменшення фінансового результату операційної діяльності. Зазначимо, що П(С)БО 18 передбачає списання адміністративних витрат на собівартість БМР у разі, коли ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням будівельного контракту й окреме їх відшкодування за умовами будівельного контракту покладено на замовника.

Для обліку адміністративних витрат Планом рахунків передбачений рахунок **92 "Адміністративні витрати"**. Це активний рахунок, тобто в дебеті формуються витрати протягом місяця з різних джерел, а з кредиту проводиться їх списання на фінансовий результат, тобто на зменшення прибутку підприємства.

Для обліку цих витрат рекомендується використовувати Журнал 5, а за журнально-ордерної форми їх доцільно обліковувати в окремому розділі Журналу-ордера № 10-Б.

Кореспонденція рахунків подана в табл. 2.4.7.1.

**Таблиця 2.4.7.1. Типова кореспонденція рахунків з обліку адміністративних витрат**

№ з/п	Зміст операції	З використанням рахунків класу 8		Без використання рахунків класу 8	
		Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6
1	Витрати на основну і додаткову заробітну плату, в т. ч. будь-які види грошових і матеріальних доплат відповідно до штатного розпису та встановлених будівельною організацією систем оплати праці: – працівників апарату управління (керівників, спеціалістів, службовців)	81	66	92	66
		92	81		
	– робітників, які здійснюють господарське обслуговування (телефоністів, телеграфістів, радіооператорів, операторів зв'язку, операторів електронно-обчислювальних машин, двірників, прибиральниць, гардеробників, кур'єрів тощо)	81	66	92	66
		92	81		
2	Обов'язкові нарахування на заробітну плату працівників, зазначених у п. 1: – збору до Пенсійного фонду	82	651	92	65.1
		92	82		
	– внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	82	652	92	652
		92	82		

1	2	3	4	5	6
	– внесків на соціальне страхування у разі безробіття	82 92	653 82	92	653
	– внесків на соціальне страхування від нещасних випадків	82 92	656 82	92	656
3	Витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління будівельної організації:				
3.1	Витрати на придбання канцелярських товарів і приладів, бланків обліку, звітності	84 92	63, 372 84	92	63, 372
3.2	Витрати на утримання, експлуатацію та всі види ремонтів будинків, споруд, приміщень, що використовує апарат управління	80, 81, 82, 84 92	20, 66, 65, 63 80, 81, 82, 84	92	20, 66, 65, 63
3.3	Амортизаційні відрахування за основними засобами, призначеними для обслуговування апарату управління	83 92	131 83	92	131
3.4	Знос і ремонт інших необоротних матеріальних активів, що використовуються в управлінні виробництвом	83,84 92	132, 63 та ін. 83, 84	92	132, 63 та ін.
3.5	Витрати на утримання й експлуатацію всіх видів зв'язку та радіо, що використовуються для здійснення управління і перебувають на балансі будівельної організації, оплата послуг зв'язку, обчислювальних центрів, засобів сигналізації та інших технічних засобів управління	81–84 92	66, 65, 13, 63 81–84	92	66, 65, 13, 63
3.6	Витрати, пов'язані з нарахуванням і виплатою дивідендів учасникам та засновникам будівельної організації (оплата повідомлень у засобах масової інформації, конвертів, послуг зв'язку)	84 92	63 84	92	63
3.7	Витрати на утримання, ремонт та експлуатацію лічильно-обчислювальної, машинописної, розмножувальної та іншої оргтехніки, що перебуває на балансі будівельної організації	81–84 92	66, 65, 13, 63 81–84	92	66, 65, 13, 63
3.8	Оплата послуг, що надаються сторонніми організаціями в управлінні виробництвом, якщо у штатному розписі будівельної організації не передбачені відповідні функціональні служби, в т. ч. витрати на обчислювальні, друкарські, розмножувальні та інші роботи	84 92	63 84	92	63
3.9	Оплата консультаційних та інформаційних послуг, якщо вони пов'язані із забезпеченням виконання будівельно-монтажних робіт, зберіганням і реалізацією будівельної продукції, в т. ч. послуги щодо зміни структури управління приватизованої будівельної організації, а також аудиторських перевірок	84 92	63 84	92	63

1	2	3	4	5	6
3.10	Оплата вартості ліцензій та інших державних дозволів для провадження господарської діяльності будівельної організації; оплата передбаченого законодавством збору за реєстрацію будівельної організації в органах державної виконавчої влади	84	63	92	63
		92	84		
3.11	Витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, у т.ч. плата за розрахункове обслуговування, отримання гарантій і вексельного авалю, здійсненням факторингових і довірчих операцій, обліком боргових вимог і зобов'язань, у т. ч. цінні папери, надання поштово-телеграфних послуг та інші витрати, пов'язані з грошовим обігом	84	63	92	63
		92	84		
3.12	Витрати на оприлюднення річного звіту	84	63	92	63
		92	84		
4	Витрати на утримання легкового автотранспорту, який використовує апарат управління будівельної організації: – витрати на оплату праці водіїв та обов'язкові нарахування на неї	81, 82	66, 65	92	66, 65
		92	81, 82		
	– витрати на проведення ремонтів у межах 10% від балансової вартості груп основних засобів на початок року	80–82, 84	20, 66, 65, 63	92	20, 66, 65, 63
		92	80–82, 84		
	– витрати на технічний огляд і технічне обслуговування	80–82, 84	20, 66, 65, 63	92	20, 66, 65, 63
92		80–82, 84			
– знос за легковим автотранспортом	83	13.1	92	13.1	
	92	83			
5	Витрати на службові відрядження працівників апарату управління та робітників, зайнятих господарським обслуговуванням, у межах норм, передбачених законодавством	84	372	92	372
		92	84		
6	Одноразова допомога, що виплачується працівникам згідно із чинним законодавством під час переведення на роботу в іншу місцевість	82	66	92	66
		92	82		
7	Відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельної організації	84	682	92	682
		92	84		

1	2	3	4	5	6
8	Витрати, пов'язані з набором робочої сили: оплата відпусток перед початком роботи випускникам середньо-спеціальних і професійно-технічних закладів освіти і молодим спеціалістам, які закінчили вищі та середні спеціальні заклади освіти, а також вартість їх проїзду до місця роботи	84	30	92	30
		92	84		
9	Витрати, пов'язані з підготовкою (навчанням) та перепідготовкою кадрів, які відносяться до валових	84	63, 685	92	63, 685
		92	84		
10	Витрати на придбання необхідних довідників, плакатів і діапозитивів з охорони праці, запобігання нещасним випадкам і захворюванням на будівництві, а також поліпшення умов праці; обладнання кабінетів з техніки безпеки; витрати на організацію доповідей і лекцій з техніки безпеки	84	372, 63	92	372, 63
		92	84		
11	Утримання протипожежної та сторожової охорони адміністративних приміщень: – витрати на оплату праці з відрахуваннями робітників, які перебувають у штаті будівельної організації	81, 82	65, 66	92	65, 66
		92	81, 82		
	– послуги, надані сторонніми організаціями, з протипожежної та сторожової охорони в установленому законодавством порядку.	84	63	92	63
		92	84		
	Утримання і знос протипожежного інвентарю та устаткування	80–82, 83	13, 65, 66	92	13, 66, 65
		92	80–82, 83		
12	Витрати некапітального характеру, пов'язані із забезпеченням якості будівництва: – витрати на утримання виробничих лабораторій, що належать до складу будівельної організації, в т. ч. оплата праці працівників, утримання, амортизацію та витрати на проведення поточного ремонту приміщень, устаткування та інвентарю лабораторій; вартість витрачених або зруйнованих під час випробування матеріалів, конструкцій і частин споруд, крім витрат на випробування споруд загалом (середніх і великих мостів, резервуарів тощо, оплачуваних за рахунок коштів, передбачених на цю мету в кошторисах на будівництво)	80–84	13, 20, 66, 65, 63 та ін.	92	20, 66, 65, 63 та ін.
		92	80–84		
	– витрати на проведення експертизи і консультацій, пов'язаних із результатами випробувань матеріалів і конструкцій; оплата послуг з випробування матеріалів і конструкцій, що надають лабораторії інших організацій	84	63, 68 та ін.	92	63, 68 та ін.
		92	84		



1	2	3	4	5	6
13	Витрати некапітального характеру, пов'язані з удосконаленням технології та організації будівельного виробництва, нормативними роботами, в т. ч. послуги, надані сторонніми організаціями з розроблення проектів виконання робіт, креслень конструкцій, металевих деталей, технологічних деталей, розширення передових методів організації праці, нормування праці тощо, а також оплата праці працівників проектно-кошторисних груп, груп проектування виконання робіт, економічних лабораторій, нормативно-дослідних станцій, що належать до складу будівельної організації та її структурних підрозділів	84	63 та ін.	92	63 та ін.
		92	84		
14	Витрати на сплату відсотків (винагороди) за користування матеріальними цінностями, взятими в операційну оренду (лізинг) для загальногосподарських потреб	84	63, 31 та ін.	92	63, 31 та ін.
		92	84		
15	Відрахування на спорудження та розбирання тимчасових (титульних) будівель і споруд від їх кошторисної вартості у разі, коли кошти на ці цілі передбачені в договірній ціні	84	48	92	48
		92	84		
16	Відрахування до позабюджетних фондів фінансування галузевих і міжгалузевих науково-дослідних робіт і заходів щодо освоєння нових технологій, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені законами України, постановами Верховної Ради України, указами Президента України та декретами Кабінету Міністрів України	84	64	92	64
		92	84		
17	Витрати на перебудування будівельних і монтажних організацій	84	63 та ін.	92	63 та ін.
		92	84		
18	Інші адміністративні витрати, які є витратами періоду	84	63 та ін.	92	63 та ін.
		92	84		
19	Включення адміністративних витрат до витрат за контрактом	23	92	23	92
20	Списання адміністративних витрат на зменшення фінансових результатів від операційної діяльності	79	92	79	92

#### **2.4.8. Узагальнення витрат на виробництво і формування собівартості будівельної продукції**

Основним методом обліку витрат будівельного виробництва є *позамовний*, сутність якого полягає в тому, що собівартість продукції при його використанні визначається сумуванням всіх витрат з початку виробництва до його завершення.

Узагальнення витрат і визначення виробничої собівартості будівельної продукції здійснюється у журналі-ордері 10-Б або журналі 5 на рахунок **231 “Основне виробництво”**. На цьому рахунку ведеться облік витрат за кожним об’єктом будівництва зокрема і в цілому по будівельній фірмі. Спочатку в дебет рахунка 23.1 списуються прямі витрати (структура яких визначається П(С)БО 16 “Витрати” і П(С)БО 18 “Будівельні контракти”):

- Дт 231 – матеріали, конструкції (на підставі Відомості № 10-Б, Кт 201 відомості 5.1, машинограми);
- Дт 231 – транспортно-заготівельні витрати (на підставі відомості Кт 209 № 10-Б, Відомості 5.1, машинограми);
- Дт 231 – основна заробітна плата робітників, зайнятих на Кт 66 виконанні БМР (на підставі розробної таблиці № 2, машинограми);
- Дт 231 – відрахування на соціальні заходи (те саме). Кт 65

До виробничої собівартості можуть належать також інші прямі витрати, наприклад, послуги, одержані з боку, вартість робіт, виконаних субпідрядними організаціями, втрати від браку тощо:

- Дт 231
- Кт 63, 685, 24.

Після цього до витрат основного виробництва включаються загальновиробничі витрати:

- частка витрат з експлуатації машин і механізмів – визначається пропорційно до відпрацьованого часу (машино-змін, машино-годин), обсягів виконаних робіт на кожному об’єкті тощо:

- Дт 231 – списання витрат з експлуатації машин і механізмів;
- Кт 911

- інші загальновиробничі витрати – визначаються пропорційно до прийнятої бази розподілу (прямих витрат, основної заробітної плати та ін.), згідно з фактичною потужністю будівельної організації за звітний період:

- Дт 231 – списання інших загальновиробничих витрат;
- Кт 912
- Дт 231 – списання частини адміністративних витрат що Кт 92 стосуються виконання будівельних контрактів, які відшкодовують замовники.

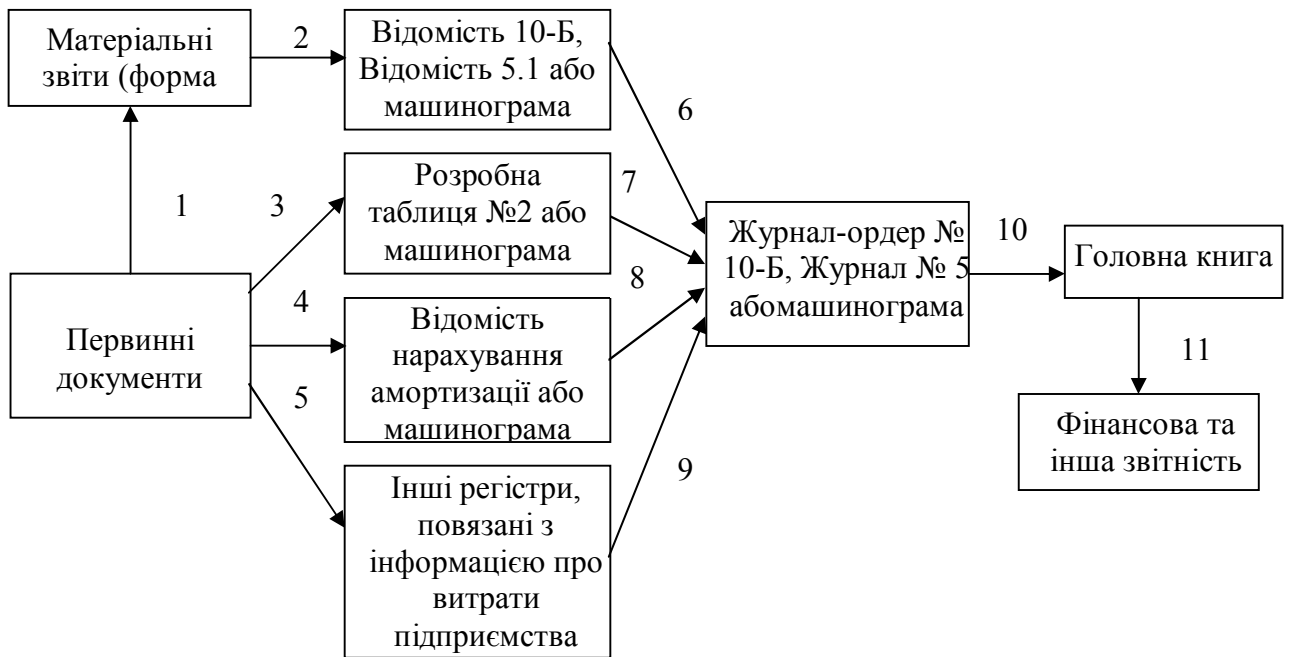
З урахуванням робіт і затрат, виконаних у попередньому місяці, визначаються витрати з початку року і з початку будівництва. Якщо згідно з будівельним контрактом роботи не передаються замовнику щомісяця, то ці витрати в обліку відображаються зростаючим підсумком як дебетове сальдо за рахунком 231 і становлять **суму незавершеного виробництва**.

За роботами, які здані замовнику у звітному місяці, фактичні витрати списуються:

Дт 903 – списання виробничої собівартості зданих  
Кт 231 замовнику будівельно-монтажних робіт.

Облік зазначених витрат ведеться в Журналах 5, 5А або в окремих розділах Журнала-ордера № 10-Б чи у відповідній машинограмі за автоматизованої форми обліку.

Схему документообороту з обліку витрат будівельних підприємств подано на рис. 2.4.8.1.



**Рис. 2.4.8.1. Схема документообороту з обліку витрат будівельних підприємств.**

*Примітка:*

1 – перенесення інформації про вартість та кількість оприбуткованих і використаних запасів із первинних документів (товарно-транспортні накладні, акти про приймання матеріалів, лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів та ін.);

2 – перенесення зведеної інформації з матеріальних звітів (форма № М-19) і накопичувальних відомостей про вартість оприбуткованих і використаних запасів у розрізі матеріальновідповідальних осіб у Відомість 10-Б (за журнально-ордерної форми обліку) або у Відомість 5.1 (за журнальної форми обліку);

3 – перенесення інформації про суми нарахованої заробітної плати відповідним категоріям працівників із первинних документів (нарядів, акордних нарядів, табелів-розрахунків, табелів обліку використання робочого часу та інших) у Розробну таблицю № 2;

4 – перенесення інформації про вартість необоротних активів, які надійшли і вибули протягом звітного періоду, а також норм амортизації з первинних документів (ОЗ-1, ОЗ-2, ОЗ-3 та ін.) у Відомість нарахування амортизації;

5 – перенесення інформації про витрати підприємства з первинних документів (акти приймання виконаних робіт, авансові звіти, рахунки тощо) в інші реєстри

аналітичного і синтетичного обліку (Журнали-ордери № 6-Б, 7, 8 – за журнально-ордерної форми ведення обліку; Журнал №3 – за журнальної форми ведення обліку);

6 – перенесення інформації про вартість використаних запасів у розрізі об'єктів обліку з Відомості 10-Б в Журнал-ордер № 10-Б (за журнально-ордерної форми ведення обліку) або з Відомості 5.1 в Журнал № 5 (за журнальної форми ведення обліку);

7 – перенесення інформації про нараховану заробітну плату в розрізі об'єктів витрат із Розробної таблиці № 2 у реєстри синтетичного обліку: Журнал-ордер № 10-Б (за журнально-ордерної форми ведення обліку) або в Журнал № 5 (за журнальної форми ведення обліку);

8 – перенесення інформації про нараховану амортизацію необоротних активів у розрізі об'єктів обліку витрат із Відомості нарахування амортизації у реєстри синтетичного обліку: Журнал-ордер № 10-Б (за журнально-ордерної форми ведення обліку) або в Журнал № 5 (за журнальної форми ведення обліку);

9 – перенесення інформації про витрати підприємства з інших реєстрів бухгалтерського обліку (Журнали-ордери № 6-Б, 7, 8; Журнали № 1, 2, 3) в реєстри синтетичного обліку: Журнал-ордер № 10-Б (за журнально-ордерної форми ведення обліку) або в Журнал № 5 (за журнальної форми ведення обліку);

10 – перенесення інформації про витрати підприємства (кредитових оборотів за рахунками, на яких узагальнюються витрати, а також сум за рахунками, які за дебетом кореспондують із кредитом витратних рахунків) з Журналу-ордера № 10 Б (за журнально-ордерної форми ведення обліку) або з Журналу № 5 (за журнальної форми ведення обліку) в Головну книгу;

11 – перенесення інформації про витрати підприємства щодо залишків за окремими рахунками, структурою витрат за відповідними видами діяльності тощо з Головної книги у фінансову та іншу звітність.

## **2.5. Види будівельних договорів. Визнання і оцінка доходу від їх виконання**

Продукцією будівельного виробництва є виконані і передані замовникам будівельно-монтажні роботи і послуги. Об'єктами обліку доходів від реалізації будівельної продукції є:

- окремі види будівельно-монтажних робіт;
- об'єкти будівництва (житлові та промислові будівлі, споруди, передавальні пристрої);
- група будівельних об'єктів за будівельним контрактом.

Відповідно до П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, **будівельний контракт** – це договір про будівництво, який передбачає:

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

**Об'єкт будівництва** – це сукупність будівель і споруд або окремі будівлі та споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Залежно від формування ціни розрізняють: контракти з фіксованою ціною та контракти з ціною “витрати плюс”.

**Контракт з фіксованою ціною** – це договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції (м<sup>2</sup>, кількість місць тощо). За такими контрактами підрядник може визначити дохід від контракту, витрати за контрактом, і отже, кінцевий фінансовий результат – прибуток чи збиток.

**Контракт за ціною “витрати плюс”** – договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді відсотка від витрат або фіксованої величини). За таким контрактом підрядник може достовірно визначити очікуваний прибуток, хоча сума доходів і витрат за контрактом можуть бути невизначеними.

Контракти за ціною “витрати плюс” поділяються на два типи:

– контракт “витрати без винагороди” – підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати без забезпечення винагороди. Проте відсоток додається на основі понесених витрат;

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

За формою “витрати плюс винагорода” розрізняють такі види контрактів:

– **контракт “витрати плюс фіксована винагорода”** – винагородою є фіксована грошова сума;

– **контракт “витрати плюс премія”** – заохочувальні виплати, передбачені для підрядника, розраховуються на основі своєчасності виконання проекту або відповідно до завершення бюджету;

– **контракт “витрати плюс відсоток винагороди”** – змінні бонусові платежі додаватимуться до основного платежу підряднику на основі визначених критеріїв.

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

Набравши чинності 1 січня 2004 р., Господарський Кодекс України сприяє відновленню застосування терміна “договір підяду на капітальне будівництво”.

За договором підяду на капітальне будівництво одна сторона (підрядник) зобов’язується своїми силами і засобами на замовлення іншої сторони (замовника) побудувати і здати в установлений строк визначений договором об’єкт відповідно до проектно-кошторисної документації або

виконати зазначені в договорі будівельні та інші роботи, а замовник має передати підряднику затверджену проектно-кошторисну документацію, надати йому будівельний майданчик, прийняти закінчені будівництвом об'єкти та оплатити їх.

Договір підряду відповідно до цієї статті укладається на будівництво, розширення, реконструкцію та перепрофілювання об'єктів; будівництво об'єктів з покладенням повністю або частково на підрядника виконання робіт з проектування, поставки обладнання, пусконаладжувальних та інших робіт; виконання окремих комплексів будівельних, монтажних, спеціальних, проектно-конструкторських та інших робіт, пов'язаних з будівництвом об'єктів.

Вартість робіт за договором підряду (компенсацію витрат підрядника та належну йому винагороду) можна визначити шляхом складання приблизного або твердого кошторису. Кошторис вважається твердим, якщо договором не передбачено інше. Зміни до твердого кошторису можуть бути внесені лише за погодженням сторін.

У разі виникнення потреби значно перевищити приблизний кошторис підрядник зобов'язаний своєчасно попередити про це замовника. Якщо підрядник не попередив замовника про перевищення кошторису, він зобов'язаний виконати роботу, не вимагаючи відшкодування понесених додаткових витрат.

Згідно з п. 4 П(С)БО 18, доходи від виконання будівельного контракту визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу за умови, що кінцевий фінансовий результат цього контракту може бути достовірно оцінений.

## ***2.6. Формування і облік доходу від виконання будівельного контракту***

Облік доходів від виконання будівельних контрактів регламентується П(С)БО 18 “Будівельні контракти”, Інструкцією про застосування Плану рахунків № 291, іншими інструктивними і нормативними документами.

Основним елементом доходу від виконання будівельного контракту є ціна, передбачена в договорі підряду. Крім зазначеної суми дохід від будівельного контракту відповідно до П(С)БО 18 містить:

- відхилення від ціни за будівельним контрактом;
- претензію за будівельним контрактом;
- заохочувальні виплати за будівельним контрактом у тому разі, якщо вони можуть привести до отримання економічних вигід і їх можна достовірно визначити.

***Відхилення від ціни за будівельним контрактом*** – це зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно-якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту. Вони можуть бути ініційовані і підрядником, і

замовником. Відхилення від ціни за будівельним контрактом передбачають зміни в проектах, методах чи способах їх реалізації, засобах обслуговування, в обладнанні, матеріалах, строках виконання робіт.

На момент виникнення відхилень вартість їх є невизначеною. Ця обставина пояснюється тим, що спочатку визначаються зміни, а коригування ціни контракту узгоджується пізніше. Відхилення від ціни за будівельним контрактом включаються до доходу тільки тоді, коли є ймовірність отримання економічних вигід, пов'язаних із відхиленнями, та можливість їх достовірно оцінити.

**Претензія за будівельним контрактом** – сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту. На відміну від відхилень, претензії пов'язані з додатковими сумами, які підрядник намагається отримати як компенсацію за витрати, що не включені до первісної ціни контракту.

Претензія може бути ініційована підрядником через затримки, спричинені замовником; помилки, допущені замовником при проектуванні об'єкта; через інші недоліки контракту. Внаслідок цього вони призводять до збільшення витрат, непередбачених у ціні контракту.

**Заохочувальні виплати за будівельним контрактом** – додаткові суми, що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту. Наприклад, будівельна організація може отримати право на заохочувальні виплати, якщо завершить роботи за контрактом достроково, тобто за своєчасне і дострокове введення об'єктів у дію.

Заохочувальні виплати можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником.

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

Для визначення ступеня завершеності робіт, який є основою визнання доходів, використовують такі методи:

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

При використанні методу “вимірювання та оцінки виконаної роботи” на підставі обмірів фактично виконаних будівельних робіт щомісячно складаються довідки за формою № КБ-3 або акти за формою № КБ-2в. Головним документом, в якому узагальнюється вартість робіт з початку будівництва відповідно до об'єктів, є журнали обліку виконаних робіт (форма № КБ-6).

Другий і третій методи визначення ступеня завершеності є розрахунковими. У разі виконання другого методу, сума визнаного доходу встановлюється множенням ціни договору мінус непрямі податки на відсоток готовності об'єктів у натуральному вираженні (див. приклад). Первинного

документа типової форми, яким потрібно оформляти суму визнаного доходу, в цьому випадку немає, тому на практиці здебільшого використовують бухгалтерську довідку.

**Приклад.** За умовами контракту підрядникові необхідно виконати мурування стін будинку обсягом 800 м куб. Договірна ціна становить 18000 грн. Необхідно визначити дохід підрядника на дату балансу (за етап) з використанням методу співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу, згідно з будівельним контрактом у натуральному вираженні, якщо інших видів за контрактом не передбачено.

№ з/п	Показники	I етап	II етап	III етап
1.	Обсяг фактично виконаних робіт за етап, м. куб.	230	270	300
2.	Обсяг фактично виконаних робіт зростаючим підсумком, м. куб.	230	500	800
3.	Обсяг плановий	800	800	800
4.	Коефіцієнт співвідношення витрат зростаючим підсумком (р. 2: р. 3)	0,2875	0,625	1
5.	Дохід плановий (договірна ціна), грн.	18000	18000	18000
6.	Визнаний дохід зростаючим підсумком (р. 4×р. 5)	5175	11250	18000
7.	Визнаний дохід за етап, грн.	5175	6075	6750

На дату балансу за всіма незавершеними контрактами підрядник має відобразити валову заборгованість. Валова заборгованість замовників відображається у складі незавершеного виробництва, а валова заборгованість замовникам – у складі інших поточних зобов'язань.

Третій метод встановлення ступеня завершеності робіт полягає у тому, що сума визнаного доходу визначається множенням коефіцієнта витрат на загальну вартість робіт за договором (без непрямих податків). Коефіцієнт витрат, у свою чергу, дорівнює частці від ділення фактичних витрат з початку виконання робіт на кошторисну суму загальних витрат за контрактом (див. наступний приклад).

При використанні переважно другого і третього методів визнання доходу можуть виникати валові заборгованості замовників та замовникам.

**Валова заборгованість замовників** – це сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

**Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом** – це сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визначеним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

**Проміжні рахунки** – це рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику до оплати.



Для обліку доходів від будівельного контракту Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій передбачено субрахунок **703 “Доход від реалізації робіт і послуг”**. За кредитом цього рахунку відображається виручка від реалізації робіт, а за дебетом – ПДВ від реалізації та чистий дохід (різниця між виручкою та ПДВ) списується на рахунок 79 “Фінансові результати” (субрахунок 791 “Результат від операційної діяльності”).

Для обліку розрахунків із замовниками за будівельними контрактами використовується рахунок **36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”**. За дебетом рахунку відображаються суми переданих замовникам БМР за будівельними контрактами, за кредитом – оплата останніми виконаних робіт.

На основі актів приймання виконаних робіт КБ-2в, довідок форми № КБ-3, бухгалтерських довідок здійснюються записи у Відомості № 5-Б (за журнально-ордерної форми), допоміжній відомості до Журналу 3 (за журнальної форми), машинограмі (за автоматизованої форми). Підсумкові суми із названих реєстрів аналітичного обліку переносяться у реєстри синтетичного обліку. При цьому складається така кореспонденція рахунків:

- |           |  |
|-----------|--|
| Дт 36     | – на загальну договірну (контрактну) вартість виконаних і  |
| Кт 703    | переданих замовникам БМР, у т. ч. суми отриманих претензійних і заохочувальних виплат за будівельними контрактами; |
| Дт 703    | – нарахування ПДВ, якщо виконані роботи не звільнені   |
| Кт 641    | від цього податку (1/6 від загального обсягу виконаних і переданих робіт);   |
| Дт 30, 31 | – надходження грошових коштів у касу, на поточний  |
| Кт 36     | рахунок у банку від замовників за виконані БМР;  |
| Дт 63     | – зарахування взаємних розрахунків за бартерними   |
| Кт 36     | контрактами.   |

Визнаний дохід за будівельним контрактом без суми непрямих податків відображається за дебетом субрахунку **238 “Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами”** і кредитом субрахунку **239 “Проміжні рахунки”** рахунку 23 “Виробництво”. Після завершення будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків.

Якщо сума проміжного рахунку за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за будівельним контрактом без суми непрямих податків, то різниця відображається за дебетом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” і кредитом субрахунку 239 “Проміжні рахунки”, в іншому разі зазначений запис виконується способом сторно.

**Приклад.** Підрядник здійснює визнання доходів з урахуванням ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, який визначається співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за будівельним контрактом.

Контрактна вартість будівництва без суми непрямих податків становить 800 тис. грн. Очікувані загальні витрати за будівельним контрактом – 700 тис. грн. Тривалість контракту – три періоди (табл. 2.6.1).

Для обліку доходів від реалізації БМР використовується Журнал № 6 (за журнальної форми обліку), Журнал-ордер №11-Б (за журнально-ордерної форми), відповідну машинограму (за автоматизованої форми обліку). Записи у ці реєстри здійснюються за даними, відповідно Відомості 5-Б, додаткової відомості до Журналу № 3, машинограми. Журнал № 6 і Журнал-ордер № 11-Б розкривають інформацію за кредитом рахунку 70 та інших рахунків 7-го класу.

**Таблиця 2.6.1. Кореспонденція рахунків з відображення доходів з урахуванням ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом**

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		1-й період	2-й період	3-й період	Разом
	Дт	Кт				
1. Фактичні витрати при виконанні будівельного контракту	231	20, 65, 66 та ін.	140	450	110	700
2. Фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту			140	590	700	
3. Визнані доходи з урахуванням непрямих податків	36	70	192	616,8	151,2	
4. Податок на додану вартість	70	64	32	102,8	25,2	160
5. Визнані доходи без суми непрямих податків	238	239	160	514	126	800
6. Собівартість реалізації	90	231	140	450	110	700
7. Прибуток за звітний період (ряд. 4 – ряд. 6)			20	64	16	100
8. Прибуток з початку виконання будівельного контракту			20	84	100	
9. Проміжні рахунки			150	600	50	800
10. Проміжні рахунки з початку виконання контракту			150	750	800	
11. Коригування проміжних рахунків	36	239	способом сторно 10	76	способом сторно 76	
12. Валова заборгованість замовників [(ряд. 2 + ряд. 8) – ряд. 10]			10		0	
13. Валова заборгованість замовникам [ряд. 10 – (ряд. 2 + ряд. 8)]				76	0	»

До Журналу № 6 додатково заповнюються аналітичні відомості про доходи підприємства, в яких фіксуються усі доходи за місяць від початку року за видами доходів (зростаючим підсумком):

- доходи від основної діяльності;
- доходи від іншої операційної діяльності;
- дохід від участі в капіталі;

- інші доходи;
- доходи від реалізації за бартерними операціями.

Схема документообороту з обліку доходів від виконання будівельних контрактів подана на рис. 2.6.1



*Рис. 2.6.1. Схема документообороту з обліку доходів від виконання будівельних контрактів.*

*Примітка:*

1 – перенесення інформації про суми визнаних доходів від виконання будівельних контрактів у розрізі замовників із первинних документів у Відомість 5-Б (за журнально-ордерної форми обліку), Розділ II Журналу № 6 (за журнальної форми обліку) або машинограми (за автоматизованої форми);

2 – перенесення зведеної інформації про доходи від виконання будівельних контрактів із Відомості 5-Б в Журнал-ордер № 11-Б (за журнально-ордерної форми обліку) або із Розділу II Журналу № 6 в Журнал № 6 (за журнальної форми обліку);

3 – перенесення інформації про кредитовий оборот за рахунком 70, а також сум за рахунками, які за дебетом кореспондують із кредитом рахунку 70 із Журналу-ордера № 11-Б (за журнально-ордерної форми обліку), з Журналу № 6 (за журнальної форми обліку) в Головну книгу або машинограму(за автоматизованої форми);

4 – перенесення зведеної інформації про доходи від основної діяльності будівельних підприємств із Головної книги у фінансову та іншу звітність.

## Тести

### Завдання № 131

У будівельній галузі ліцензуванню підлягає:

- 1) безпосереднє виконання будівельних робіт (послуг)
- 2) діяльність із залучення до виконання будівельних робіт інших суб'єктів господарювання

- 3) безпосереднє виконання будівельних робіт (послуг), діяльність із залучення до виконання інших суб'єктів господарювання
- 4) надання будь-яких послуг підприємствами будівельної галузі

#### Завдання № 132

Дохід за будівельним контрактом включає:

- 1) ціну контракту
- 2) прибуток від реалізації будівельної продукції
- 3) ціну контракту, прибуток від реалізації будівельної продукції, претензії, заохочувальні виплати
- 4) ціну контракту, відхилення від ціни, претензії, заохочувальні виплати

#### Завдання № 133

Види будівельних контрактів:

- 1) короткотерміновий договір
- 2) контракт за ціною «витрати мінус»
- 3) контракт з фіксованою ціною, контракт за ціною «витрати плюс»
- 4) контракт з фіксованою ціною, контракт за ціною «витрати плюс», контракт за ціною «витрати мінус»

#### Завдання № 134

Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом:

- 1) вимірювання та оцінки виконаної роботи; співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу згідно з будівельним контрактом в натуральному вимірі; співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом
- 2) співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом
- 3) співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу згідно з будівельним контрактом в натуральному вимірі
- 4) вимірювання та оцінки виконаної роботи, співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу згідно з будівельним контрактом в натуральному вимірі, співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом, шляхом сумування витрат

### Завдання № 135

Матеріали передані замовником для цільового використання підрядником обліковують на:

- 1) балансі підрядника
- 2) балансі замовника
- 3) за домовленістю
- 4) всі відповіді правильні

### Завдання № 136

Що означає бухгалтерський запис Дт 153 Кт 20?

- 1) використані матеріали на будівництво тимчасових оборотних нетитульних споруд
- 2) використані матеріали на будівництво тимчасових необоротних нетитульних споруд
- 3) використані матеріали на будівництво будівельного об'єкта
- 4) використані матеріали на ліквідацію тимчасових необоротних нетитульних споруд

### Завдання № 137

Що означає бухгалтерський запис Дт 234 Кт 66?

- 1) нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим на будівництві об'єкта
- 2) нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим спорудженням тимчасових необоротних нетитульних споруд
- 3) нарахована заробітна плата робітникам, зайнятим спорудженням тимчасових оборотних нетитульних споруд
- 4) нарахована заробітна плата за виконання будівельно-монтажних робіт

### Завдання № 138

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування заробітної плати сторожовій охороні будівельних майданчиків?

- 1) Дт 23 Кт 66
- 2) Дт 92 Кт 66
- 3) Дт 911 Кт 66
- 4) Дт 912 Кт 66

### Завдання № 139

Яким бухгалтерським записом відображають згоду на оплату рахунка АТП за послуги з вивезення сміття з будівельного майданчика?

- 1) Дт 23 Кт 63
- 2) Дт 92 Кт 68

3) Дт 911 Кт 63

4) Дт 912 Кт 68

Завдання № 140

Яким бухгалтерським записом відображають списання адміністративних витрат будівельної організації?

1) Дт 91 Кт 92

2) Дт 92 Кт 79

3) Дт 79 Кт 92

4) Дт 90 Кт 92

Завдання № 141

Що означає бухгалтерський запис Дт 23 Кт 911?

1) розподілені та списані на вартість будівельно-монтажних робіт загальновиробничі витрати

2) списані витрати з перепідготовки кадрів

3) розподілені та списані на вартість будівельно-монтажних робіт витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин

4) розподілені та списані на вартість будівельно-монтажних робіт адміністративні витрати

Завдання № 142

Яка господарська операція відображена бухгалтерським проведенням Дт 39 Кт 68?

1) оплачено рахунок транспортної організації за перебезування будівельного крана

2) нарахована орендна плата за зданий в оренду будівельний кран

3) нарахована премія субпідряднику за вчасне виконання робіт

4) прийнятий до оплати рахунок транспортної організації за перебезування будівельного крана

Завдання № 143

Що означає бухгалтерський запис Дт 911 Кт 13?

1) нарахована амортизація будівельних машин

2) списано знос по будівельних машинах, які вибувають

3) нарахована амортизація по тимчасових спорудах

4) нарахована амортизація по будівлі складу

Завдання № 144

Яка господарська операція відображена бухгалтерським проведенням Дт 911 Кт 39?

- 1) списані витрати з придбання ліцензії
- 2) нарахована орендна плата за зданий в оренду будівельний кран
- 3) списані витрати з освоєння будівельної техніки
- 4) списані одноразові витрати з утримання будівельної техніки

Завдання № 145

Що означає бухгалтерський запис Дт 903 Кт 23 ?

- 1) списана фактична собівартість зданого будівельного об'єкта
- 2) пред'явлено рахунок забудовнику за зданий об'єкт
- 3) оприбутковано зданий замовнику об'єкт
- 4) списано собівартість зданого об'єкта на фінансовий результат

Завдання № 146

Яким бухгалтерським записом відображають списання одноразових витрат з експлуатації будівельної техніки?

- 1) Дт 23 Кт 911
- 2) Дт 911 Кт 39
- 3) Дт 912 Кт 39
- 4) Дт 39 Кт 912

Завдання № 147

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування амортизації будівельних машин і механізмів?

- 1) Дт 13 Кт 912
- 2) Дт 13 Кт 911
- 3) Дт 911 Кт 131
- 4) Дт 23 Кт 132

Завдання № 148

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування заробітної плати керуючому будівельної фірми?

- 1) Дт 92 Кт 66
- 2) Дт 23 Кт 66
- 3) Дт 912 Кт 66
- 4) Дт 66 Кт 92

Завдання № 149

Що означає бухгалтерський запис Дт 703 Кт 79?

- 1) одержано дохід від здачі будівельного об'єкта
- 2) списано чистий дохід від здачі будівельного об'єкта на фінансовий результат
- 3) одержано дохід від реалізації товарів
- 4) визначено фінансовий результат від здачі будівельного об'єкта

#### Завдання № 150

Яким бухгалтерським записом відображають оплату рахунка замовником за зданий об'єкт?

- 1) Дт 36 Кт 703
- 2) Дт 703 Кт 36
- 3) Дт 31 Кт 36
- 4) Дт 31 Кт 703

#### Завдання № 151

Яким бухгалтерським записом відображають вартість витраченого пального для екскаватора?

- 1) Дт 23 Кт 203
- 2) Дт 203 Кт 911
- 3) Дт 911 Кт 203
- 4) Дт 912 Кт 203

#### Завдання № 152

Яким бухгалтерським записом відображають списані витрати на відрядження директора будівельної фірми?

- 1) Дт 92 Кт 372
- 2) Дт 23 Кт 372
- 3) Дт 372 Кт 30
- 4) Дт 30 Кт 372

#### Завдання № 153

Що означає бухгалтерський запис Дт 911 Кт 66?

- 1) нарахована заробітна плата бухгалтеру будівельної фірми
- 2) нарахована заробітна плата будівельнику
- 3) нарахована заробітна плата виконробу
- 4) нарахована заробітна плата екскаваторнику

#### Завдання № 154

Яким бухгалтерським записом відображають взяття на облік закінченої будівництвом тимчасової оборотної нетитульної споруди?



- 1) Дт 22 Кт 234
- 2) Дт 113 Кт 153
- 3) Дт 22 Кт 153
- 4) Дт 113 Кт 234

Завдання № 155

Яким бухгалтерським записом відображають прийняту в експлуатацію закінчену будівництвом тимчасову необоротну нетитульну споруду?

- 1) Дт 113 Кт 234
- 2) Дт 113 Кт 153
- 3) Дт 22 Кт 153
- 4) Дт 22 Кт 234

Завдання № 156

Яка фактична собівартість реалізованих товарів, якщо відомо, що середній відсоток торговельної націнки становить 50%, продажна вартість реалізованого товару 200000.

Завдання № 157

Що означає бухгалтерський запис Дт 13 Кт 113?

- 1) нарахований знос тимчасової необоротної нетитульної споруди
- 2) списують знос тимчасової необоротної нетитульної споруди, яку ліквідують
- 3) списують знос екскаватора, який ліквідують
- 4) нарахований знос адміністративної будівлі будівельної фірми

Завдання № 158

Яким бухгалтерським записом відображають понесені витрати на оплату праці з ліквідації тимчасової необоротної нетитульної споруди у випадку, якщо такі споруди спільні для кількох об'єктів?

- 1) Дт 97 Кт 66
- 2) Дт 23 Кт 66
- 3) Дт 911 Кт 66
- 4) Дт 66 Кт 912

Завдання № 159

Яким бухгалтерським записом відображають одержання авансу від замовника?

- 1) Дт 36 Кт 681

- 2) Дт 681 Кт 36
- 3) Дт 31 Кт 681
- 4) Дт 31 Кт 703

Завдання № 160

Що означає бухгалтерський запис Дт 681 Кт 36?

- 1) одержано аванс від замовника
- 2) отримано дохід від задачі будівельного об'єкта
- 3) перераховано аванс замовнику
- 4) зараховано одержаний від замовника аванс в погашення заборгованості за зданий будівельний об'єкт

Завдання № 161

Яким бухгалтерським записом відображають прийняття до оплати рахунка субпідрядної організації за виконані будівельно-монтажні роботи?

- 1) Дт 23 Кт 63
- 2) Дт 36 Кт 63
- 3) Дт 911 Кт 23
- 4) Дт 912 Кт 681

Завдання № 162

Які з перерахованих витрат не включають в собівартість будівельно-монтажних робіт?

- 1) витрати з оплати праці
- 2) загальновиробничі витрати
- 3) витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин та механізмів
- 4) витрати на збут

Завдання № 163

Яким бухгалтерським записом відображають вартість мастильних матеріалів витрачених на утримання незадіяної на об'єкті будівельної техніки?

- 1) Дт 911 Кт 203
- 2) Дт 912 Кт 22
- 3) Дт 94 Кт 203
- 4) Дт 23 Кт 203

Завдання № 164

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування заробітної плати будівельнику за час простою?

- 1) Дт 23 Кт 66

- 2) Дт 912 Кт 66
- 3) Дт 911 Кт 66
- 4) Дт 94 Кт 66

Завдання № 165

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності працівників зайнятих на будівельних роботах?

- 1) Дт 912 Кт 66
- 2) Дт 23 Кт 66
- 3) Дт 65 Кт 66
- 4) Дт 66 Кт 65

Завдання № 166

Які з перерахованих витрат не включають до загальновиробничих витрат будівельних організацій?

- 1) витрати на впорядкування та утримання будівельних майданчиків
- 2) витрати на матеріально-технічне забезпечення апарату управління виробничих підрозділів
- 3) витрати на основну й додаткову заробітну плату працівників апарату управління виробничих підрозділів
- 4) витрати на утримання незадіяних будівельних машин та інших необоротних активів, які не використовують під час будівельного контракту

Завдання № 167

Яким бухгалтерським записом відображають вартість засобів індивідуального захисту та спецодягу виданих будівельникам?

- 1) Дт 911 Кт 22
- 2) Дт 912 Кт 22
- 3) Дт 94 Кт 22
- 4) Дт 912 Кт 113

Завдання № 168

Які із перерахованих витрат будівельних організацій відносять до прямих виробничих витрат?

- 1) витрати на основну й додаткову заробітну плату працівників апарату управління виробничих підрозділів
- 2) адміністративні витрати
- 3) загальновиробничі витрати
- 4) основна заробітна плата будівельників

### Завдання № 169

Що означає бухгалтерський запис Дт 23 Кт 24?

- 1) виявлено брак будівельної конструкції
- 2) списано на виправлення браку загальновиробничі витрати
- 3) списані втрати від браку будівельної продукції
- 4) утримано з винних за брак

### Завдання № 170

Витрати на утримання і ремонт тимчасових нетитульних споруд, які не можна віднести до конкретного об'єкта будівництва обліковують у складі:

- 1) загальновиробничих витрат
- 2) адміністративних витрат
- 3) інших операційних витрат
- 4) капітальних інвестицій

### Завдання № 171

Витрати на утримання і ремонт тимчасових нетитульних споруд, які можна віднести до конкретного об'єкта будівництва обліковують у складі:

- 1) капітальних інвестицій
- 2) прямих виробничих витрат
- 3) загальновиробничих витрат
- 4) витрат на утримання та експлуатацію будівельних машин

### Завдання № 172

Яким бухгалтерським записом відображають списання втрат від браку будівельної продукції?

- 1) Дт 912 Кт 24
- 2) Дт 24 Кт 23
- 3) Дт 23 Кт 24
- 4) Дт 79 Кт 24

### Завдання № 173

Що означає бухгалтерський запис Дт 93 Кт 68?

- 1) списані витрати на збут будівельної продукції
- 2) оплачено рахунок рекламного агентства за розробку каталогу будівельної продукції
- 3) прийнято до оплати та оплачено рахунок рекламного агентства за розробку каталогу будівельної продукції
- 4) прийнято до оплати рахунок рекламного агентства за розробку каталогу будівельної продукції

Завдання № 174

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 92 Кт 31?

- 1) сплачено комунальний податок
- 2) списані витрати на відрядження керівника будівельної фірми
- 3) одержано кошти для адміністративних витрат
- 4) оплачено послуги банку з касового обслуговування будівельної організації

Завдання № 175

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 912 Кт 68?

- 1) прийнято до оплати рахунок Технічного університету за підготовку та перепідготовку кадрів для будівельної фірми
- 2) оплачено рахунок Технічного університету за підготовку та перепідготовку кадрів для будівельної фірми
- 3) прийнято рахунок АТП за перебазування будівельної техніки
- 4) прийнято до оплати та оплачено рахунок Технічного університету за підготовку та перепідготовку кадрів для будівельної фірми

Завдання № 176

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 911 Кт 13?

- 1) нарахована амортизація приоб'єктної контори
- 2) списується знос по основних засобах будівельної організації
- 3) нарахована амортизація огорожі
- 4) нарахована амортизація по екскаватору

Завдання № 177

Яким бухгалтерським записом відображають акцепт рахунку рекламного агентства за розробку каталогу будівельної продукції?

- 1) Дт 92 Кт 63
- 2) Дт 912 Кт 63
- 3) Дт 911 Кт 68
- 4) Дт 93 Кт 68

Завдання № 178

Яким бухгалтерським записом відображають оплату послуг банку з касового обслуговування будівельної фірми?

- 1) Дт 912 Кт 68
- 2) Дт 92 Кт 31

3) Дт 91 Кт 30

4) Дт 94 Кт 31

Завдання № 179

Яким бухгалтерським записом відображають акцепт рахунка ПТУ №4 за підготовку та перепідготовку виробничих кадрів для будівельної фірми?

1) Дт 92 Кт 31

2) Дт 92 Кт 68

3) Дт 912 Кт 68

4) Дт 911 Кт 68

Завдання № 180

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 021?

1) надійшли будівельні матеріали безоплатно

2) прийняте від замовника обладнання для цільового використання

3) прийнято до оплати рахунок замовника за обладнання, яке потребує монтажу

4) виявлене при інвентаризації обладнання, яке потребує монтажу

Завдання № 181

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 912 Кт 66?

1) нарахована заробітна плата директору будівельної фірми

2) нарахована заробітна плата комірнику

3) нарахована заробітна плата медсестрі профілакторію будівельної фірми

4) нарахована заробітна плата сторожовій охороні будівельного майданчика

Завдання № 182

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 92 Кт 66?

1) нарахована заробітна плата бульдозеристу

2) нарахована заробітна плата майстру

3) нарахована заробітна плата сторожовій охороні будівельного майданчика

4) нарахована заробітна плата бухгалтеру будівельної фірми

Завдання № 183

Яким бухгалтерським записом відображають прийняте від замовника обладнання для цільового використання?

1) Дт 021 Кт 63

- 2) Дт 021
- 3) Дт 202 Кт 63
- 4) Дт 151 Кт 63

Завдання № 184

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 912 Кт 209?

- 1) витрачені будівельні матеріали
- 2) видані бланки звітності в бухгалтерію будівельної фірми
- 3) видане молоко будівельникам, які зайняті на роботах зі шкідливими умовами праці
- 4) видано халат медсестрі профілакторію будівельної фірми

Завдання № 185

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування заробітної плати майстру будівельної ділянки?

- 1) Дт 912 Кт 66
- 2) Дт 66 Кт 30
- 3) Дт 94 Кт 66
- 4) Дт 92 Кт 66

Завдання № 186

До витрат за будівельним контрактом не включають загальногосподарські витрати

- 1) так
- 2) ні

Завдання № 187

Облік витрат на виконання БМР здійснюють за кожним об'єктом калькулювання

- 1) так
- 2) ні

Завдання № 188

Будівельні підприємства не можуть застосовувати позамовний метод обліку витрат

- 1) так
- 2) ні

### Завдання № 189

Облік витрат на утримання будівельної техніки ведеться на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”

- 1) так
- 2) ні

### Завдання № 190

До участі у спорудженні об’єкту залучають таких учасників:

- 1) підрядник та субпідрядник
- 2) замовник та страховик
- 3) страховик та страхувальник
- 4) підрядник та страховик

### Завдання № 191

Оцінка будівельних запасів здійснюють за:

- 1) первісною вартістю
- 2) ринковою вартістю
- 3) залишковою вартістю
- 4) продажною вартістю

### Завдання № 192

За характером виявлених дефектів брак у будівництві поділяють на:

- 1) остаточний та виправний
- 2) зовнішній та внутрішній
- 3) брак, допущений при виконанні будівельно-монтажних робіт та брак будівельних конструкцій, матеріалів, деталей

### Завдання № 193

За періодичністю (часом) виникнення витрати на виконання будівельних робіт поділяють на:

- 1) поточні та одноразові
- 2) прямі та непрямі
- 3) постійні та змінні
- 4) контрольовані та неконтрольовані

### Завдання № 194

Фактична собівартість - це:

- 1) сума витрат, здійснених конкретним будівельним підприємством в ході виконання заданого комплексу робіт у сформованих умовах виробництва



- 2) прогноз розміру витрат конкретного будівельного підприємства на виконання визначеного комплексу будівельно-монтажних робіт
- 3) база для розрахунку планової собівартості, що дозволяє будівельному підприємству прогнозувати рівень своїх майбутніх витрат, а замовнику - оцінити межі (максимальну вартість об'єкту), в яких може здійснюватися торг при укладанні договору з будівельним підприємством
- 4) сума кошторисної собівартості та кошторисного прибутку

#### Завдання № 195

Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів списують:

- 1) на собівартість об'єктів основного виробництва чи інших об'єктів у випадку проведення робіт на них
- 2) на фінансові витрати
- 3) не списують і відображають в балансі в статті "Незавершене виробництво"
- 4) на фінансові результати

#### Завдання № 196

Витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів між об'єктами будівництва розподіляють пропорційно до:

- 1) прямих витрат
- 2) основної заробітної плати робітників будівельних підприємств
- 3) відпрацьованих машино-змін
- 4) кошторисних ставок

#### Завдання № 197

За відношенням до обсягу будівництва витрати поділяють на:

- 1) продуктивні і непродуктивні
- 2) поточні та одноразові
- 3) змінні та постійні
- 4) контрольовані та неконтрольовані

#### Завдання № 198

Кошторисна вартість - це:

- 1) сума кошторисної собівартості та кошторисного прибутку (планових накопичень)
- 2) прогнозна величина витрат конкретного будівельного підприємства на виконання певного комплексу будівельно-монтажних робіт
- 3) сума витрат, здійснених конкретним будівельним підприємством в ході виконання заданих комплексних робіт в умовах виробництва, що склалися

4) економічна категорія, що виражає витрати будівельного підприємства на їх виробництво та здачу замовнику

#### Завдання № 199

Передачу готових об'єктів капітального будівництва замовником оформляють:

- 1) рахунком
- 2) актом приймання робіт
- 3) актом приймання-передачі
- 4) накладною

#### Завдання № 200

Основними учасниками підрядного контракту є:

- 1) підрядник і субпідрядник
- 2) замовник і підрядник
- 3) замовник і забудовник

#### Завдання № 201

Облік витрат на здійснення будівельно-монтажних робіт у підрядника здійснюють на рахунку:

- 1) 23 “Виробництво”
- 2) 15 “Капітальні інвестиції”
- 3) 91 “Загальновиробничі витрати”
- 4) 92 “Адміністративні витрати”

#### Завдання № 202

Виберіть з наведених термінів поняття, яким позначають юридичну особу, що укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові:

- 1) забудівник
- 2) підрядник
- 3) субпідрядник

#### Завдання № 203

Що означає бухгалтерський запис Дт 903 Кт 23?

- 1) списання собівартості реалізованої продукції
- 2) фактична собівартість зданого будівельного об'єкта
- 3) списання собівартості зданого об'єкта на фінансовий результат
- 4) оприбуткування закінченого будівництвом об'єкта

#### Завдання № 204

Яким бухгалтерським записом відображають списання одноразових витрат з утримання та експлуатації будівельних машин і механізмів?

- 1) Дт 911 Кт 69
- 2) Дт 23 Кт 911
- 3) Дт 911 Кт 39
- 4) Дт 79 Кт 911

#### Завдання № 205

Що означає бухгалтерський запис: Дт 36 Кт 703?

- 1) здано об'єкт замовнику за договірною вартістю
- 2) одержано рахунок субпідрядної організації за виконані монтажні роботи
- 3) здано об'єкт замовнику за фактичною собівартістю
- 4) одержано дохід від реалізації продукції

#### Завдання № 206

За якою вартістю ведуть розрахунки за зданий об'єкт замовник і підрядник?

- 1) фактичною собівартістю
- 2) кошторисною собівартістю
- 3) справедливою вартістю
- 4) договірною ціною

#### Завдання № 207

Які із перерахованих витрат обліковуються на рахунку 39 „Витрати майбутніх періодів”?

- 1) витрати із будівництва огорожі об'єкту, яку будують
- 2) витрати на будівництво комор і контори виконроба
- 3) витрати з перебазування баштового крана
- 4) витрати з освітлення території будівельного майданчика

#### Завдання № 208

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування заробітної плати екскаваторнику?

- 1) Дт 23 Кт 66
- 2) Дт 92 Кт 66
- 3) Дт 911 Кт 66
- 4) Дт 39 Кт 66

### Завдання № 209

Загальновиробничі витрати по монтажних роботах переважно розподіляють пропорційно:

- 1) сумі прямих витрат
- 2) сумі прямих витрат плюс витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів
- 3) сумі заробітної плати робітників-монтажників
- 4) обсягу виконаних робіт

### Завдання № 210

Собівартість будівельно-монтажних робіт включає:

- 1) прямі витрати і загальновиробничі
- 2) прямі витрати, витрати на експлуатацію будівельних машин і механізмів, загальновиробничі витрати
- 3) прямі витрати, загальновиробничі витрати, витрати періоду, витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів
- 4) прямі витрати безпосередньо пов'язані з виконанням даного договору підряду

### Завдання № 211

Оплату простоїв в будівельних організаціях обліковують в складі:

- 1) загальновиробничих витрат
- 2) інших витрат операційної діяльності
- 3) прямих витрат
- 4) відносяться на фінансовий результат

### Завдання № 212

Витрати на придбання або виготовлення необоротних нетитульних споруд обліковують на рахунок:

- 1) 234 „Спорудження тимчасових нетитульних споруд”
- 2) 113 „Тимчасові нетитульні споруди”
- 3) 153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”
- 4) 151 „Капітальне будівництво”

### Завдання № 213

Собівартість виготовлених необоротних нетитульних споруд списують бухгалтерським записом:

- 1) Дт 22 Кт 234
- 2) Дт 113 Кт 234
- 3) Дт 113 Кт 153

4) Дт 22 Кт 151

Завдання № 214

Витрати на будівництво і спорудження оборотних нетитульних споруд обліковують на рахунку:

- 1) 151 „Капітальне будівництво”
- 2) 153 „Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів”
- 3) 234 „Спорудження тимчасових нетитульних споруд”
- 4) 113 „Тимчасові (нетитульні) споруди”

Завдання № 215

Яким бухгалтерським записом списують знос по тимчасових (нетитульних) спорудах, які ліквідують:

- 1) Дт 23 Кт 131
- 2) Дт 91 Кт 131
- 3) Дт 132 Кт 113
- 4) Дт 91 Кт 113

Завдання № 216

Витрати на утримання незадіяних будівельних машин і механізмів, які не використовують під час виконання будівельного контракту обліковують на рахунку:

- 1) 94 „Інші витрати операційної діяльності”
- 2) 911 „Витрати на утримання і експлуатацію будівельних машин і механізмів”
- 3) 912 „Загальновиробничі витрати”
- 4) 92 „Адміністративні витрати”

Завдання № 217

Тимчасові нетитульні споруди зі строком служби до одного року належать:

- 1) до основних засобів
- 2) до інших необоротних матеріальних активів
- 3) до малоцінних та швидкозношуваних предметів
- 4) до виробничих запасів

Завдання № 218

Субрахунок 238 має таку назву:

- 1) “Витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів”
- 2) “Незавершені будівельні контракти”
- 3) “Проміжні рахунки”
- 4) “Завершені етапи по незавершених будівельних контрактах”

### Завдання № 219

Будівельно-монтажні роботи підлягають:

- 1) патентуванню
- 2) ліцензуванню
- 3) патентуванню і ліцензуванню

### Завдання № 220

При списанні запасів будівельні підприємства застосовують такий метод оцінки:

- 1) ФІФО
- 2) ідентифікованої собівартості
- 3) будь-який, передбачений П(С)БО 9 "Запаси"
- 4) нормативних затрат

### Завдання № 221

Валова заборгованість підрядчика - це:

- 1) перевищення витрат підрядчика і визнаного ним прибутку (за винятком визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту
- 2) перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядчика і визнаного ним прибутку (за винятком визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту
- 3) різниця між обсягом виконаних робіт та загальною вартістю будівельно-монтажних робіт згідно з контрактом

### Завдання № 222

Фактичну собівартість переданого об'єкта будівництва замовнику у підрядчика відображають бухгалтерським записом:

- 1) Дт 238 Кт 703
- 2) Дт 903 Кт 23
- 3) Дт 361 Кт 703
- 4) Дт 239 Кт 238

### Завдання № 223

Підприємство уклало будівельний контракт. Перед початком будівництва будівельний майданчик було вирішено обнести парканом. На якому рахунку необхідно збирати витрати із зведення такого об'єкта?

- 1) 92 "Адміністративні витрати"
- 2) 91 "Загальновиробничі витрати"
- 3) 153 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів".

4) 93 “Витрати на збут”

Завдання № 224

Нарахування амортизації по тимчасових нетитульних спорудах, які експлуатують на декількох об’єктах відображають записом:

- 1) Дт 23 Кт 132
- 2) Дт 911 Кт 132
- 3) Дт 912 Кт 132
- 4) Дт 92 Кт 132

Завдання № 225

Що означає бухгалтерський запис Дт 912 Кт 22?

- 1) передана в експлуатацію тимчасова оборотна нетитульна споруда
- 2) ліквідована тимчасова титульна споруда
- 3) передана в експлуатацію тимчасова необоротна нетитульна споруда
- 4) ліквідована тимчасова необоротна нетитульна споруда

Завдання № 227

Яким бухгалтерським записом відображають витрати від знецінення товарів:

- 1) Дт 948 Кт 28
- 2) Дт 947 Кт 28
- 3) Дт 946 Кт 28
- 4) Дт 942 Кт 28

Завдання № 228

Списання вартосты реалізованих у кредит товарів із матеріально відповідальної особи відображають записом

- 1) Дт 702 Кт 641
- 2) Дт 301 Кт 702
- 3) Дт 36 Кт 702
- 4) Дт 902 Кт 282

## Розділ 3. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В ТОРГІВЛІ

### 3.1. Особливості торгівлі та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку

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

Відповідно листа Міністерства торгівлі, **торговельна діяльність** – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення та продажу споживчих товарів із метою отримання прибутку.

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

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

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

Заняття деякими видами торговельної діяльності потребує наявності спеціального дозволу – ліцензії. **Ліцензія** – це державне свідоцтво, що засвідчує право суб'єкта підприємницької діяльності займатися певним видом діяльності.

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

Ліцензують такі види торговельної діяльності:

- оптову реалізацію спирту етилового, коньячного і плодового;
- оптову реалізацію алкогольних напоїв та тютюнових виробів;
- роздрібну реалізацію алкогольних та тютюнових виробів;
- оптову реалізацію лікарських засобів;
- роздрібну реалізацію лікарських засобів;
- реалізацію особливо небезпечних хімічних речовин, перелік яких визначає Кабінет Міністрів України;
- реалізацію виробів із дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння;
- здійснення операцій із металобрухтом;
- виробництво, ремонт і реалізацію спортивної, мисливської вогнепальної зброї та боєприпасів до неї, а також холодної зброї, пневматичної зброї калібру понад 4,5 мм і швидкістю польоту кулі понад 100 метрів за секунду;



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

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

**Торговий патент** – це державне свідоцтво, що засвідчує право суб’єкта підприємницької діяльності чи його структурного підрозділу займатися торговельною діяльністю. Під торговельною діяльністю у цьому законі слід розуміти роздрібну та оптову торгівлю, діяльність у торговельно-виробничій (громадське харчування) сфері за готівкові кошти, інші готівкові платіжні засоби та з використанням кредитних карток.

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

Під **пунктами продажу** слід розуміти:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Для обліку витрат операційної діяльності підприємства торгівлі використовують наступні рахунки:

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

93 “Витрати на збут”;

94 “Інші витрати операційної діяльності”.

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

Бухгалтерський облік торговельної діяльності має забезпечувати :

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

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

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

## ***3.2. Облік товарних операцій в оптовій торгівлі***

### ***3.2.1 Облік операцій із придбання товарів***

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

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

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

Договір купівлі-продажу є основним правовим документом для торговельної діяльності та регулювання взаємовідносин між постачальниками і покупцями, в якому мають бути відображені такі реквізити: дата укладання договору, найменування постачальника і покупця, предмет та сума договору, терміни й умови поставки, вимоги до якості

товару, умови розрахунків, відповідальність сторін за невиконання умов договору і порядок розгляду спорів, термін дії, юридичні адреси.

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

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

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

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

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

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

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

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

У випадку невідповідності фактичних даних і даних супровідних документів постачальника, крім складання акта, на фактично прийнятий

товар виписують прибуткову накладну. Аналогічно оформляють і лишки товарів.

Одночасно з прийманням товару здійснюють кількісне та якісне приймання тари.

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

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

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

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

#### **Таблиця 3.2.1.1. Облік надходження товарів на оптове підприємство за умови їх передоплати**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Перераховано постачальникові аванс за товари за договірною вартістю (ПДВ в т. ч.)	371	31
		641	644
2.	Оприбутковано отримані від постачальника попередньо оплачені товари за купівельною вартістю На суму податкового кредиту з ПДВ	281	63
		644	63
3.	Проведено залік перерахованого авансу на погашення заборгованості постачальникові	63	371

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку надходження товарів на оптове підприємство залежить від того, що є першою подією: надходження товару чи його оплата, наявності супровідних

документів, розбіжностей між даними супровідних документів і фактичною наявністю товарів (табл. 3.2.1.1).

**Таблиця 3.2.1.2. Облік надходження товарів на оптове підприємство за умови їх післяоплати**

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

**Таблиця 3.2.1.3. Облік надходження товарів на оптове підприємство у випадку виявленої недостачі**

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

**Таблиця 3.2.1.4. Облік оприбуткування невідфактурованих товарів**

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

$$\% \text{ТЗВ} = \frac{\text{Зтзв} + \text{Нтзв}}{\text{Зт} + \text{Нт}} * 100\%$$

*Зтзв* – залишок ТЗВ на початок місяця

*Нтзв* – сума ТЗВ за товарами, що надійшли за місяць

*Зт* – залишок товарів за цінами придбання на початок звітного місяця

*Нт* – надходження товарів за цінами придбання за місяць.

**Приклад.**

На балансі оптового підприємства було зазначено:

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

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

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

Протягом місяця підприємство отримало:

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

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

Транспортні послуги сторонніх організацій становлять 60000 грн.

Реалізовано товарів за місяць:

товару А: 2500 одиниць

товару Б: 1500 одиниць.

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

**Таблиця 3.2.1.5. Розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат**

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

1	2	3	4
4.	Вибуло за місяць	335000 (2000 · 100 + 500 · 110 + 1000 · 50 + 500 · 60)	34840 $\frac{385}{100} \cdot 10,4$
5.	Залишок на кінець місяця	480000	50160

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

### 3.2.2. Облік реалізації товарів

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

При складських товарних операціях оптове підприємство укладає договір закупівлі з підприємствами–виробниками (постачальниками), завозить товар на свій склад і здійснює з постачальниками всі розрахунки щодо оплати придбаних товарів. Разом з тим, оптове підприємство укладає договори на поставку товарів зі роздрібними торговельними підприємствами, відвантажує або відпускає (якщо покупець місцевий) їм товари і веде з ними всі розрахунки. Реалізацію товарів із складів можна відобразити за такою схемою (рис. 3.2.2.1).

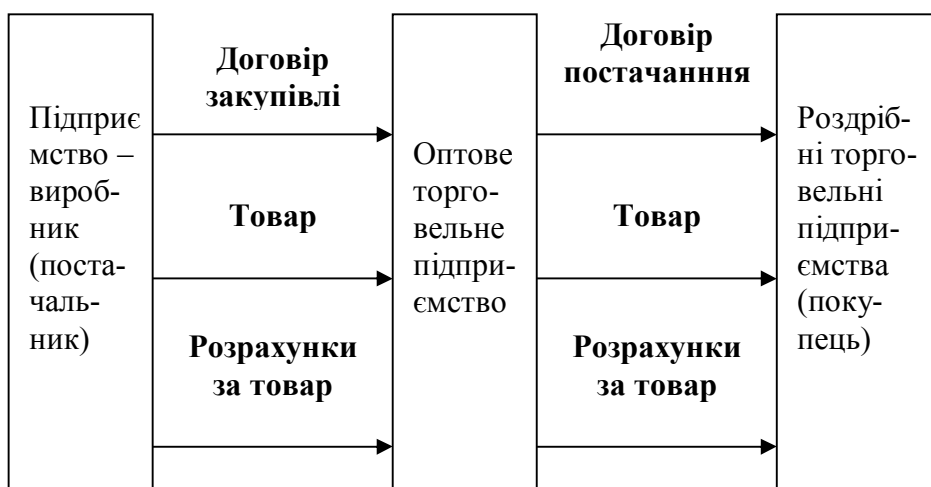


Рис. 3.2.2.1. Складська реалізація товарів

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

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

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

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

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

При самостійній доставці товарів покупцям оптовим підприємством виписують товарно-транспортну накладну. Вона є комбінованим документом, що служить підставою для відображення операцій із відвантаження товарів оптовим підприємством, оприбуткування товарів покупцем і розрахунків із транспортною організацією за транспортні послуги.

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

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

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

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

- або дата відвантаження товарів.

Дохід від реалізації товарів визначають, коли є такі умови:

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

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

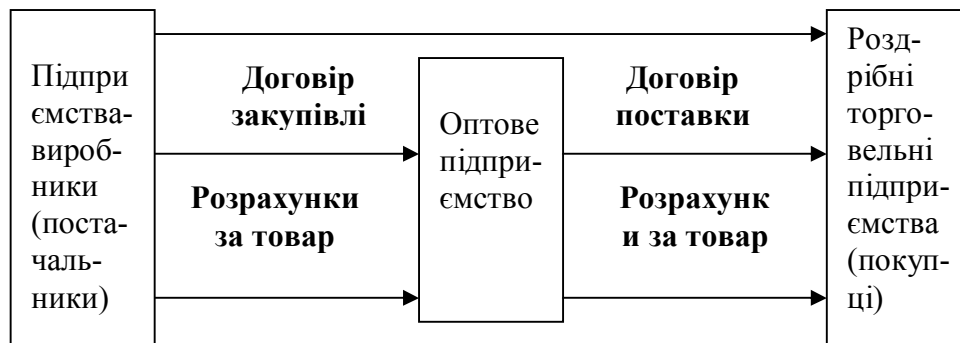
**Таблиця 3.2.2.1. Облік складського обороту**

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

Розрізняють такі оптові транзитні операції:

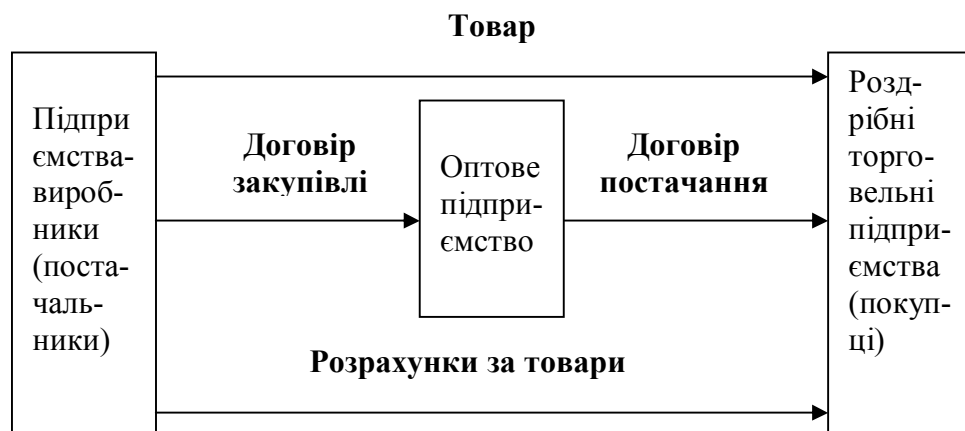
- транзитні операції з участю у розрахунках оптового підприємства;
- транзитні операції без участі оптового підприємства в розрахунках.

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



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

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



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

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

За організацією транзитного обороту і проведення розрахунків оптове підприємство нараховує оптово-збутову націнку за передбаченим договором відсотком до відпускнуої вартості товарів постачальника.

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

Дт 902 “Собівартість реалізованих товарів”

Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

Продажну вартість товарів, відвантажених покупцеві, оформляють записом:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

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

Дт 702 “Дохід від реалізації товарів”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

Надходження оплати від покупця за відвантажені товари оформляють записом:

Дт 31 “Рахунки в банках”

Кт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”.

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

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

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

Дт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”  
і постачальникові:

Дт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”  
або 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”  
Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

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

При надходженні сум винагороди роблять бухгалтерський запис:

Дт 31 “Рахунки в банках”  
Кт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”  
Кт 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”  
або 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”.

### ***3.3. Облік товарних операцій у роздрібній торгівлі***

#### ***3.3.1. Облік надходження товарів***

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

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

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

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



підставою для відображення операцій із надходження і вибуття товарів у бухгалтерському обліку.

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

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

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

Первісною вартістю придбаних за плату товарів є їх собівартість, що складається з фактичних витрат на їх придбання: сум, що сплачують постачальникові, сум ввізного мита, непрямих податків у зв'язку з придбанням товарів, що не відшкодовуються підприємству, транспортно-заготівельних витрат та інших витрат.

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

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

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

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

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

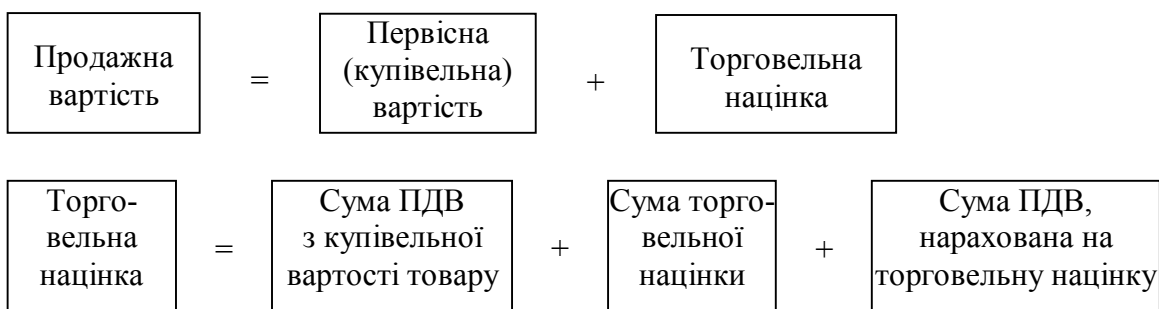


Рис. 3.3.1.1. Порядок формування продажної вартості товарів

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

**Таблиця 3.3.1.1. Облік надходження товарів на підприємствах роздрібною торгівлі**

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

### 3.3.2. Облік реалізації товарів

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

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

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

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

Дт 30 “Каса”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

На суму податкового зобов’язання роблять запис:

Дт 702 “Дохід від реалізації товарів”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

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

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

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

Дт 902 “Собівартість реалізованих товарів”

Кт 282 “Товари в торгівлі”.

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

Дт 902 “Собівартість реалізованих товарів”

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

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

На суму першого внеску покупця роблять бухгалтерський запис:

Дт 301 “Каса в національній валюті”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

На суму кредиту, наданого покупцеві:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

На суму податкового зобов’язання:

Дт 702 “Дохід від реалізації товарів”

Кт 641 “Розрахунки за податками”.

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

Дт 902 “Собівартість реалізованих товарів”

Кт 282 “товари в торгівлі”.

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

Надходження чергових платежів за товар, реалізований у кредит:

Дт 301 “Каса в національній валюті”

311 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

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

**Таблиця 3.3.2.1. Облік операцій з повернення товару**

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

### **3.3.3. Облік торговельної націнки**

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

Оцінка товарів за цінами продажу ґрунтована на застосуванні середнього відсотка торговельних націнок. Відповідно до П(С)БО 9 „Запаси” цей метод застосовують торговельні підприємства, які мають значну і змінювану номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів згідно з цим

методом визначають як різницю між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Суму торговельної націнки на реалізовані товари визначають за середнім відсотком. Для розрахунку останнього здійснюють наступні процедури:

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

$$\text{Середній \% торговельних націнок} = \frac{\text{Залишок торговельних націнок на початок місяця (С-до рах. 285)} + \text{Сума торговельних націнок на товари, що надійшли за місяця (Кт рах. 285)} + \text{Торговельна націнка на інші списання товарів (Дт рах. 285)}}{\text{Продажна вартість товарів на початок місяця (С-до рах. 282)} + \text{Продажна вартість товарів, що надійшли (Дт рах. 282)}} * 100 \%$$

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

### Приклад.

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

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

## Господарські операції за січень 200\_ р.

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

1. Визначаємо середній відсоток торговельної націнки:

$$\begin{array}{l} \text{Середній} \\ \text{відсоток} \\ \text{торговельних} \\ \text{націнок} \end{array} = \frac{40000 + 150000}{100000 + 400000} * 100 \% = 38 \%$$

2. визначаємо суму торговельної націнки на реалізовані товари:

$$\begin{array}{l} \text{Сума торговельної} \\ \text{націнки на} \\ \text{реалізовані товари} \end{array} = \frac{360000 * 38}{100} = 136800$$

Для обліку торговельної націнки Планом рахунків передбачено субрахунок 285 „Торговельна націнка”. За характером цей рахунок пасивний. За кредитом рахунку відображають нарахування націнки (збільшення), а за дебетом – списання торговельної націнки на інші вибуття товарів (нестачі). Порядок обліку торговельної націнки відображено у табл. 3.3.3.1.

**Таблиця 3.3.3.1. Облік торговельної націнки**

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

### **3.3.4. Облік витрат торговельних підприємств**

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

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

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

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

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

Поточні витрати підприємства торгівлі – це грошове відбиття витрат живої й уречевленої праці на здійснення поточної торговельної діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять спожиту частину матеріальних, нематеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Поточні витрати підприємств торгівлі групують за видами діяльності:

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

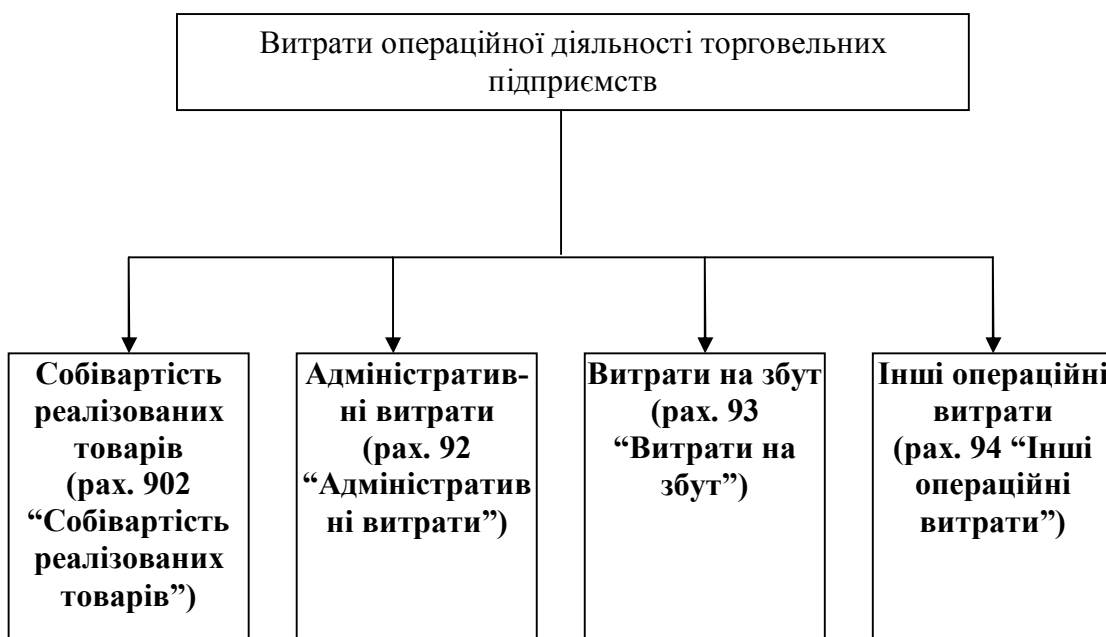
Витрати операційної діяльності поділяють на:

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

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

Є й інші класифікаційні ознаки групування витрат торговельних підприємств.

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



**Рис. 3.3.4.1. Витрати операційної діяльності торговельних підприємств**

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

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

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

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

Зазначені витрати операційної діяльності списують на фінансові результати:

Дт 791 „Результати операційної діяльності”

Кт 90 „Собівартість реалізації”

Кт 92 „Адміністративні витрати”

Кт 93 „Витрати на збут”

Кт 94 „Інші витрати операційної діяльності”.

Аналітичний облік витрат звітного періоду здійснюють за статтями витрат.

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



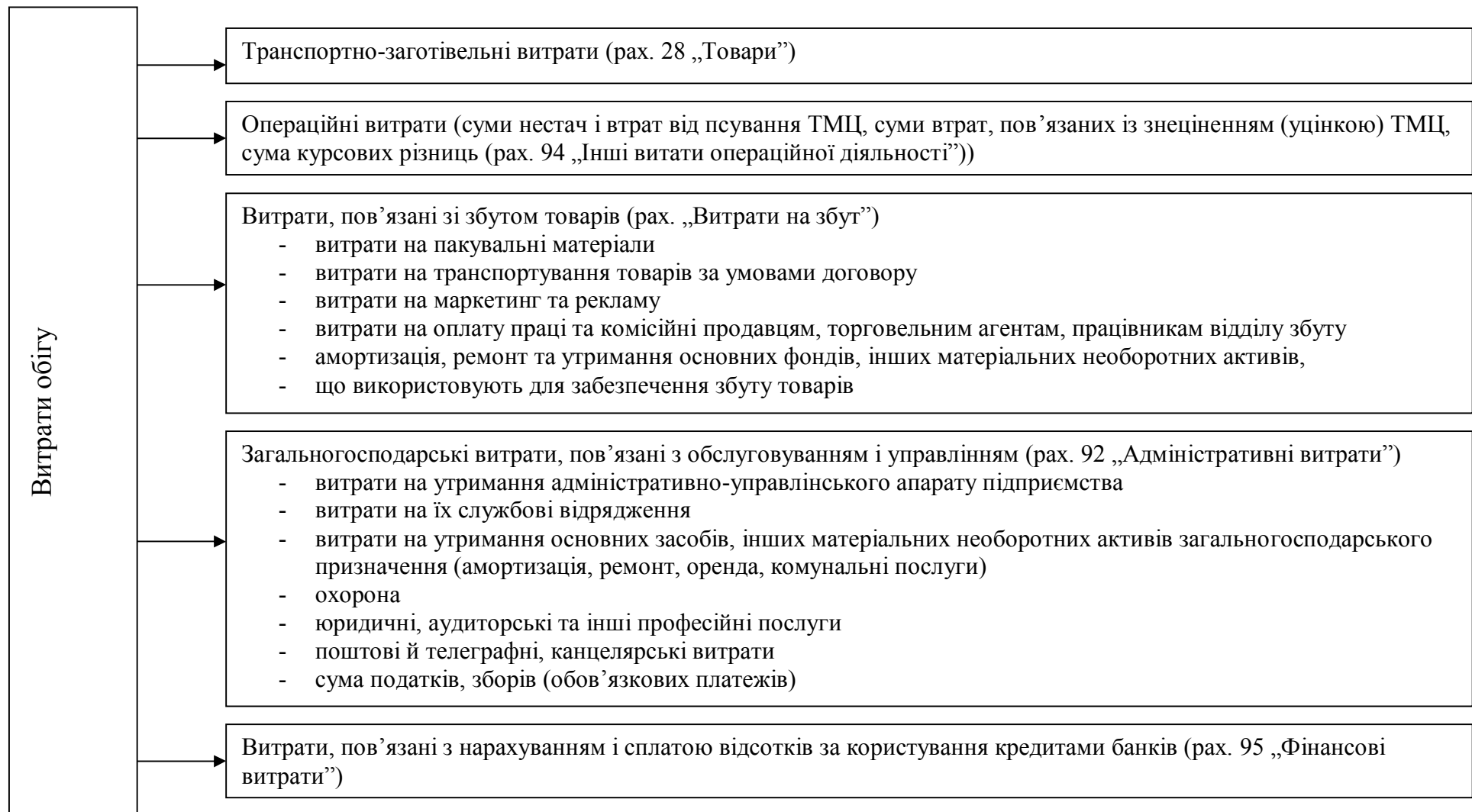


Рис. 3.3.4.2. **Склад витрат обігу.**

**Таблиця 3.3.4.1. Облік адміністративних витрат**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нарахована амортизація необоротних активів загальногосподарського призначення	92	13
2.	Нарахована заробітна плата адміністративно-управлінському персоналові	92	66
3.	Поведені нарахування на заробітну плату згідно з тарифами	92	65
4.	Відображено витрати на відрядження управлінського персоналу	92	372
5.	Прийнято рахунки сторонніх організацій за комунальні послуги, послуги зв'язку, юридичні, консультаційні та інші послуги	92	685
6.	Нараховані обов'язкові податки, збори та платежі (комунальний податок, податок із власників транспортних засобів та ін.)	92	641
7.	Списані в кінці звітної періоду адміністративні витрати	791	92

**Таблиця 3.3.4.2. Облік інших витрат операційної діяльності**

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

**Таблиця 3.3.4.3. Облік витрат на збут**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
1.	Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим збутом товарів (продавцям, торговим агентам тощо)	93	66
2.	Проведені нарахування на заробітну плату згідно з тарифами	93	65
3.	Відображено вартість тари, пакувальних матеріалів	93	20

1	2	3	4
4.	Нарахована амортизація по необоротних активах, що використовують у збутовій діяльності (торгове обладнання тощо)	93	13
5.	Списані витрати на службові відрядження працівників, зайнятих збутом товарів	93	372
6.	Прийнято рахунок рекламного агентства за надані послуги	93	685
7.	Прийнято рахунок сторонніх організацій за послуги, пов'язані зі збутом товарів	93	685
8.	Списані витрати на збут	791	93

## Тести

### Завдання № 228

Суму винагороди, належної до отримання з постачальника, за організацію транзитної реалізації оптовим підприємством, відображають:

- 1) Дт 36 Кт 702
- 2) Дт 377 Кт 702
- 3) Дт 79 Кт 702
- 4) Дт 63 Кт 31

### Завдання № 229

Первинним документом при надходженні товару на торговельне підприємство є:

- 1) товарно-транспортна накладна
- 2) накладна на внутрішнє переміщення
- 3) лімітно-забірна картка
- 4) книга продаж

### Завдання № 230

Товари на підприємствах роздрібною торгівлі обліковують у вартісному виразі за продажними цінами

- 1) так
- 2) ні

### Завдання № 231

Зміна ціни в бік її збільшення або зменшення - це дооцінка товарів

- 1) так
- 2) ні

Завдання № 232

Для одержання товарів безпосередньо на складі постачальника чи станції (пристані) призначення, представнику торговельного підприємства видають:

- 1) довіреність
- 2) товарно-транспортну накладну
- 3) лімітно-забірну картку
- 4) рахунок-фактуру

Завдання № 233

Оптовий товарообіг класифікують за:

- 1) призначенням
- 2) формою організації
- 3) призначенням та за формою організації

Завдання № 234

Ситуація, коли товари споживачам відпускають і відвантажують зі складів і баз оптових підприємств - це:

- 1) внутрішньо системний оптовий товарообіг
- 2) транзитний товарообіг
- 3) складський товарообіг

Завдання № 235

Торгові націнки роздрібного підприємства, які включені до ціни товарів і відносяться до реалізованих товарів, відображають проводкою:

- 1) Дт 282 Кт 285
- 2) Дт 281 Кт 282
- 3) Дт 902 Кт 285 (метод “червоне сторно”)

Завдання № 236

Реалізація товарів транзитом може здійснюватись:

- 1) без участі оптового підприємства в розрахунках
- 2) з участю оптового підприємства в розрахунках
- 3) двома вище перерахованими варіантами

Завдання № 237

Витрати на придбання патенту в бухгалтерському обліку відображають у складі:

- 1) витрат на збут
- 2) адміністративних витрат
- 3) витрат майбутніх періодів

#### Завдання № 238

Підприємства роздрібно́ї торгівлі ведуть облік товарів за:

- 1) купівельними цінами
- 2) цінами продажу
- 3) фактичною собівартістю
- 4) справедливою вартістю

#### Завдання № 239

Що означає бухгалтерський запис: Дт 282 Кт 285?

- 1) списання торговельної націнки по реалізованих товарах
- 2) нарахування торговельної націнки
- 3) оприбуткування товарів
- 4) нарахування націнки по товарах, яких не вистачає

#### Завдання № 240

Собівартість реалізованих товарів визначають:

- 1) як різницю між вартістю реалізованих товарів за цінами продажу і торговельною націнкою, що припадає на реалізовані товари
- 2) як суму вартості товарів за цінами продажу
- 3) як суму вартості товарів за купівельними цінами
- 4) як суму вартості реалізованих товарів за купівельними цінами і торговельної націнки

#### Завдання № 241

При реалізації товарів транзитом без участі в розрахунках, дохід оптового підприємства включає:

- 1) винагороду за організацію транзитного товарообороту
- 2) винагороду за організацію транзитного товарообороту і різниці між цінами, за якими товар надходить від постачальника і цінами продажу
- 3) вартість реалізованих товарів
- 4) торгову націнку на товари

#### Завдання № 242

На суму вартості товарів, яких не вистачає з вини постачальника роблять бухгалтерський запис:

- 1) Дт 947 Кт 63

- 2) Дт 282 Кт 63
- 3) Дт 374 Кт 63
- 4) Дт 63 Кт 374

#### Завдання № 243

При транзитному товарообороті з участю в розрахунках при отриманні документів постачальника оптове підприємство робить бухгалтерський запис:

- 1) Дт 902 Кт 63
- 2) Дт 281 Кт 63
- 3) Дт 36 Кт 702
- 4) Дт 63 Кт 36

#### Завдання № 244

Суму торговельної націнки по реалізованих товарах визначають як:

- 1) різницю між сумою торговельної націнки по залишку товарів на початок місяця і торговельною націнкою по товарах, що надійшли за місяць, та торговельною націнкою по залишку товарів на кінець місяця;
- 2) добуток середнього відсотка торговельної націнки і вартості реалізованих товарів за цінами придбання
- 3) добуток середнього відсотка торговельної націнки і вартості придбаних товарів за цінами продажу
- 4) добуток середнього відсотка торговельної націнки і вартості реалізованих товарів за цінами продажу

#### Завдання № 245

Торговельні націнки за реалізованими товарами роздрібного підприємства списують за:

- 1) Дт 282 Кт 285
- 2) Дт 281 Кт 285
- 3) Дт 902 Кт 285
- 4) Дт 902 Кт 285 - червоним сторно

#### Завдання № 246

Ліцензія - це:

- 1) необоротний матеріальний актив
- 2) оборотний матеріальний актив
- 3) необоротний нематеріальний актив
- 4) запас

#### Завдання № 247

Для отримання товару на складі постачальника представнику торгового підприємства видають:

- 1) рахунок-фактуру
- 2) товарно-транспортну накладну
- 3) довіреність

#### Завдання № 248

Який бухгалтерський запис складають на суму кредиту наданого покупцеві:

- 1) Дт 301 Кт 702
- 2) Дт 301 Кт 36
- 3) Дт 36 Кт 702
- 4) правильної відповіді немає

#### Завдання № 249

Якщо суб'єкт підприємницької діяльності має структурні підрозділи, торговий патент купують:

- 1) один для торговельного підприємства в цілому
- 2) за бажанням підприємства
- 3) за погодженням з органами влади
- 4) для кожного структурного підрозділу (торгової точки)

#### Завдання № 250

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування збору за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі?

- 1) Дт 92 Кт 64
- 2) Дт 94 Кт 64
- 3) Дт 39 Кт 68
- 4) Дт 91 Кт 64

#### Завдання № 251

Яким бухгалтерським записом відображають перерахування авансу постачальнику за товари?

- 1) Дт 681 Кт 31
- 2) Дт 361 Кт 31
- 3) Дт 371 Кт 31
- 4) Дт 31 Кт 681

#### Завдання № 252

Яким бухгалтерським записом відображають залік перерахованого авансу в погашення заборгованості постачальникові?

- 1) Дт 63 Кт 31
- 2) Дт 63 Кт 371
- 3) Дт 31 Кт 36
- 4) Дт 371 Кт 31

Завдання № 253

Яким бухгалтерським записом відображають надходження товарів від постачальника на оптове торговельне підприємство?

- 1) Дт 282 Кт 63
- 2) Дт 281 Кт 63
- 3) Дт 281 Кт 285
- 4) Дт 281 Кт 36

Завдання № 254

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 92 Кт 64?

- 1) нарахований податок на прибуток
- 2) нарахований податок з доходів фізичних осіб
- 3) нарахований збір за видачу дозволу на розміщення об'єктів торгівлі
- 4) придбано торговий патент

Завдання № 255

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 371 Кт 31?

- 1) залік перерахованого авансу в погашення заборгованості постачальникові
- 2) перерахування постачальнику авансу за товари
- 3) оплачено рахунок постачальника за товари
- 4) одержано аванс

Завдання № 256

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 63 Кт 371?

- 1) залік перерахованого авансу в погашення заборгованості постачальникові
- 2) оплачено рахунок постачальника за товари
- 3) одержано аванс
- 4) оплачено рахунок постачальника за товари

Завдання № 257

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 282 Кт 63?



- 1) надходження товарів від постачальника на оптове торговельне підприємство
- 2) оплачено рахунок постачальника за товари
- 3) надходження товарів від постачальника на роздрібне торговельне підприємство
- 4) оприбутковано тару під товарами, що надійшли від постачальника

#### Завдання № 258

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 282 Кт 285?

- 1) списана торговельна націнка на реалізовані товари
- 2) нарахована торговельна націнка на товари, що надійшли на роздрібне торговельне підприємство
- 3) списана торговельна націнка на товари, яких не вистачає
- 4) нарахована торговельна націнка на товари, що надійшли на оптове торговельне підприємство

#### Завдання № 259

Яким бухгалтерським записом відображають нестачу товарів із вини особи, яка супроводжувала вантаж?

- 1) Дт 374 Кт 63
- 2) Дт 947 Кт 63
- 3) Дт 374 Кт 281
- 4) Дт 947 Кт 281

#### Завдання № 260

Яким бухгалтерським записом відображають нестачу товарів при надходженні від постачальника в межах норм природного убутку?

- 1) Дт 281 Кт 63
- 2) Дт 947 Кт 63
- 3) Дт 374 Кт 281
- 4) Дт 947 Кт 281

#### Завдання № 261

Яким бухгалтерським записом відображають нестачу товарів із вини постачальника або транспортної організації?

- 1) Дт 947 Кт 281
- 2) Дт 374 Кт 281
- 3) Дт 374 Кт 63
- 4) Дт 63 Кт 374

### Завдання № 262

Розрізняють форми оптової реалізації товарів:

- 1) реалізація в кредит
- 2) складський оборот, реалізація транзитом
- 3) реалізація товарів транзитом, реалізація в кредит
- 4) зі складів оптових підприємств

### Завдання № 263

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 374 Кт 63?

- 1) нестача товарів при надходженні від постачальника в межах норм природного убутку
- 2) пред'явлена претензія постачальнику за нестачу товарів із його вини
- 3) нестача товарів із вини особи, яка супроводжувала вантаж
- 4) погашена заборгованість перед постачальником

### Завдання № 264

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 947 Кт 63?

- 1) нестача товарів із вини особи, яка супроводжувала вантаж
- 2) нестачу товарів із вини постачальника
- 3) нестача товарів при надходженні від постачальника в межах норм природного убутку
- 4) акцептовано рахунок постачальника

### Завдання № 265

Розрізняють оптові транзитні операції:

- 1) транзитні операції з участю у розрахунках оптового підприємства
- 2) реалізація товарів зі складу оптових підприємств
- 3) транзитні операції з участю у розрахунках оптового підприємства, транзитні операції без участі у розрахунках оптового підприємства
- 4) реалізація товарів зі складу оптових підприємств транзитні операції з участю у розрахунках оптового підприємства, транзитні операції без участі у розрахунках оптового підприємства

### Завдання № 266

При складському обороті відвантажені покупцям товари за договірними цінами відображають бухгалтерським записом:

- 1) Дт 902 Кт 281
- 2) Дт 36 Кт 702

- 3) Дт 902 Кт 282
- 4) Дт 702 Кт 79

Завдання № 267

При складському обороті фактичну вартість реалізованих товарів відображають бухгалтерським записом:

- 1) Дт 36 Кт 702
- 2) Дт 702 Кт 79
- 3) Дт 902 Кт 281
- 4) Дт 282 Кт 902

Завдання № 268

Яким бухгалтерським записом відображають списання фактичної собівартості реалізованих товарів на фінансовий результат оптового підприємства?

- 1) Дт 902 Кт 79
- 2) Дт 902 Кт 281
- 3) Дт 902 Кт 282
- 4) Дт 79 Кт 902

Завдання № 269

Яким бухгалтерським записом відображають списання на фінансовий результат оптового підприємства суму чистого доходу?

- 1) Дт 702 Кт 79
- 2) Дт 79 Кт 702
- 3) Дт 44 Кт 79
- 4) Дт 79 Кт 44

Завдання № 270

Яким бухгалтерським записом відображають одержання оптовим підприємством передоплати від покупця?

- 1) Дт 371 Кт 31
- 2) Дт 31 Кт 681
- 3) Дт 31 Кт 371
- 4) Дт 36 Кт 371

Завдання № 271

Яким бухгалтерським записом відображають зарахування одержаного авансу оптовим підприємством в оплату рахунку за відвантажені товари?

- 1) Дт 31 Кт 681

- 2) Дт 31 Кт 371
- 3) Дт 681 Кт 36
- 4) Дт 371 Кт 36

Завдання № 272

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 36 Кт 702?

- 1) оплату рахунку за відвантажені товари
- 2) списання на фінансовий результат оптового підприємства суму чистого доходу
- 3) відвантажені покупцям товари за договірними цінами
- 4) визнано чистий дохід оптового підприємства

Завдання № 273

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 902 Кт 281?

- 1) списання фактичної собівартості реалізованих товарів на фінансовий результат оптового підприємства
- 2) фактична собівартість реалізованих товарів оптовим підприємством
- 3) фактична собівартість реалізованих товарів роздрібним підприємством
- 4) надійшли товари на оптове підприємство

Завдання № 274

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 79 Кт 902?

- 1) фактична собівартість реалізованих товарів роздрібним підприємством
- 2) списання фактичної собівартості реалізованих товарів на фінансовий результат оптового підприємства
- 3) визнано чистий дохід оптового підприємства
- 4) оплату рахунку за відвантажені товари

Завдання № 275

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 702 Кт 79?

- 1) відвантажені покупцям товари за договірними цінами
- 2) оплату рахунку за відвантажені товари
- 3) списання на фінансовий результат оптового підприємства суму чистого доходу
- 4) визнано чистий дохід оптового підприємства

#### Завдання № 276

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 31 Кт 681?

- 1) оплачено рахунок за відвантажені товари
- 2) зарахування одержаного авансу оптовим підприємством в оплату рахунку за відвантажені товари
- 3) перераховано аванс покупцю
- 4) одержання оптовим підприємством передоплати від покупця

#### Завдання № 277

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 681 Кт 36?

- 1) перераховано аванс покупцю
- 2) одержання оптовим підприємством передоплати від покупця
- 3) зарахування одержаного авансу оптовим підприємством в оплату рахунку за відвантажені товари
- 4) оплачено рахунок за відвантажені товари

#### Завдання № 278

Яку з перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 702 Кт 641?

- 1) нараховане податкове зобов'язання на реалізовані товари
- 2) нарахований податок на прибуток
- 3) нарахований єдиний податок
- 4) нарахована сума податкового кредиту

#### Завдання № 279

Що означає бухгалтерський запис Дт 902 Кт 63?

- 1) одержано від постачальника товари
- 2) фактична собівартість реалізованих товарів при транзитному товарообороті із участю оптового підприємства в розрахунках
- 3) фактична собівартість реалізованих товарів при складському обороті
- 4) фактична собівартість реалізованих товарів при транзитному товарообороті без участі оптового підприємства в розрахунках

#### Завдання № 280

Яким бухгалтерським записом відображають продажну вартість товарів, відвантажених покупцеві при транзитному товарообороті з участю оптового підприємства в розрахунках?

- 1) Дт 902 Кт 281

- 2) Дт 902 Кт 63
- 3) Дт 36 Кт 702
- 4) Дт 31 Кт 281

Завдання № 281

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 63 Кт 702?

- 1) пред'явлено рахунок покупцеві на суму належної винагороди оптовому підприємству за організацію транзитного обороту без участі оптового підприємства у розрахунках
- 2) надійшла від постачальника сума винагороди за організацію транзитного товарообороту
- 3) пред'явлено рахунок постачальнику на суму належної винагороди оптовому підприємству за організацію транзитного обороту без участі оптового підприємства у розрахунках
- 4) вірна відповідь відсутня

Завдання № 282

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 36 Кт 702?

- 1) пред'явлено рахунок покупцеві на суму належної винагороди оптовому підприємству за організацію транзитного обороту без участі оптового підприємства у розрахунках
- 2) пред'явлено рахунок постачальнику на суму належної винагороди оптовому підприємству за організацію транзитного обороту без участі оптового підприємства у розрахунках
- 3) надійшла від покупця сума винагороди за організацію транзитного товарообороту
- 4) надійшла від постачальника сума винагороди за організацію транзитного товарообороту

Завдання № 283

Продажна вартість товару в роздрібній торгівлі включає:

- 1) первісну (купівельну вартість) товару, торговельну націнку, прибуток, ПДВ
- 2) фактичну собівартість, ПДВ
- 3) первісну (купівельну вартість) товару, торговельну націнку, прибуток
- 4) первісну (купівельну вартість) товару, торговельну націнку

Завдання № 284

Товари в роздрібній торгівлі обліковують на рахунку:

- 1) 281
- 2) 282
- 3) 283
- 4) всі відповіді вірні

Завдання № 285

Яким бухгалтерським записом відображають надходження товарів від постачальника на роздрібне торговельне підприємство?

- 1) Дт 63 Кт 31
- 2) Дт 282 Кт 281
- 3) Дт 281 Кт 63
- 4) Дт 282 Кт 63

Завдання № 286

Торговельна націнка - це:

- 1) різниця між купівельною і продажною вартістю товару
- 2) чистий дохід роздрібного підприємства
- 3) різниця між продажною і купівельною вартістю товару
- 4) прибуток роздрібного підприємства

Завдання № 287

За характером рахунок 285 “Торгова націнка”:

- 1) активний
- 2) пасивний
- 3) активно-пасивний
- 4) інше

Завдання № 288

Який із перерахованих рахунків бухгалтерського обліку не використовують в торгівлі?

- 1) 92 “Адміністративні витрати”
- 2) 93 “Витрати на збут”
- 3) 91 “Загальновиробничі витрати”
- 4) використовуються всі

Завдання № 289

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування заробітної плати продавцю?

- 1) Дт 92 Кт 66
- 2) Дт 91 Кт 66

3) Дт 66 Кт 30

4) Дт 93 Кт 66

Завдання № 290

Яким бухгалтерським записом відображають нарахування амортизації по торговому обладнанню?

1) Дт 93 Кт 13

2) Дт 92 Кт 13

3) Дт 13 Кт 10

4) Дт 10 Кт 13

Завдання № 291

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 93 Кт 63?

1) прийнято рахунок постачальника за товари

2) прийнято рахунок енергозбуту за електроенергію, використану для освітлення магазину

3) акцептовано рахунок транспортної організації за доставку товарів, що надійшли

4) оплачено витрати на збут

Завдання № 292

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 92 Кт 65?

1) нарахована оплата за час тимчасової непрацездатності продавцю

2) проведені нарахування на заробітну плату продавця

3) утримано із заробітної плати директора магазину до Пенсійного фонду

4) проведені нарахування на заробітну плату директора магазину

Завдання № 293

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 92 Кт 68?

1) прийнято рахунок рекламного агентства за надані послуги

2) списані загальногосподарські витрати

3) прийнято рахунок аудиторської фірми за надані послуги роздрібному підприємству

4) акцептовано рахунок транспортної організації за доставку товарів



Завдання № 294

Яким бухгалтерським записом відображають суму витрат від знецінення товарів?

- 1) Дт 947 Кт 282
- 2) Дт 99 Кт 282
- 3) Дт 282 Кт 946
- 4) Дт 946 Кт 282

Завдання № 295

Яким бухгалтерським записом відображають списання витрат на службове відрядження торгового агента?

- 1) Дт 93 Кт 372
- 2) Дт 372 Кт 30
- 3) Дт 92 Кт 372
- 4) Дт 282 Кт 372

Завдання № 296

Яким бухгалтерським записом відображають виручку від реалізації товарів в магазині?

- 1) Дт 36 Кт 702
- 2) Дт 30 Кт 282
- 3) Дт 30 Кт 702
- 4) Дт 902 Кт 282

Завдання № 297

Вартість реалізованих товарів за продажними цінами з матеріально відповідальних осіб списують записом:

- 1) Дт 282 Кт 281
- 2) Дт 902 Кт 282
- 3) Дт 36 Кт 282
- 4) Дт 30 Кт 282

Завдання № 298

Яка фактична собівартість реалізованих товарів , якщо відомо, що середній відсоток торговельної націнки становить 60%, продажна вартість реалізованого товару 100 000 грн.?

- 1) 60 000 грн.
- 2) 160 000 грн.
- 3) 40 000 грн.
- 4) правильна відповідь відсутня

Завдання № 299

Яка фактична собівартість реалізованих товарів, якщо відомо, що середній відсоток торговельної націнки становить 80%, продажна вартість реалізованого товару 300 000 грн.?

- 1) 540 000 грн.
- 2) 240 000 грн.
- 3) 60 000 грн.
- 4) 270 000 грн.

Завдання № 300

Яку із перерахованих господарських операцій відображають бухгалтерським записом Дт 30 Кт 702?

- 1) списана вартість реалізованих товарів за продажними цінами з матеріально відповідальних осіб
- 2) оприбуткована виручка від реалізації товарів в магазині
- 3) оплачена вартість реалізованих товарів розрахунковими чеками
- 4) сума кредиту, наданого покупцеві при реалізації товарів

## Список використаної та рекомендованої літератури

1. Бухгалтерський облік в торгівлі: Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця та доц. Н.М.Малюги. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 576с.
2. Бухгалтерський облік в Україні: Навч. посібник. За ред. Р.Л.Хом’яка. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Львів: Національний університет “Львівська політехніка” / Інформаційно-видавничий центр “Інтелект +” Інституту післядипломної освіти, “Інтелект - Захід”, 2003. – 820с.
3. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 2-ге вид., перероб. і доп. М.Ф.Огійчук, В.Я.Плаксієнко, Л.Г.Панченко та ін. / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. – К.: Вища освіта, 2003. – 800с.
4. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Підручник для студ. вищ. навч. закл. / В.Б. Загорай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; За ред. В.Б. Захожая, М.Ф. Базася. – К.: МАУП, 2005.- 968с.
5. Все об учете и организации строительной деятельности. – 3-е изд., перераб. и доп. – Х.: Фактор, 2006. – 462с.
6. Грабова Н.М. та ін. Бухгалтерський облік у торгівлі: Навч. посібн. для студ. вищ. навч. закл. / Н.М.Грабова, В.М.Добровський; За ред. М.В.Кужельного. – К.А.С.К., 2004. – 800с.
7. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Навч. посіб. – К.: Знання, 2004. – 514с. – (Вища освіта ХХІ століття).
8. Журавель Г.П., Ковальчук Є.К., Микитюк Н.Я., Панасюк В.М. Збірник задач із бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 64с.
9. Журавель Г.П., Крупка Я.Д. Палюх М.С., Гуцайлюк Л.О., Фаріон Т.І. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 449с.
10. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, затверджений ВРУ 16.07.1999.
11. Закон України “Про патентування деяких видів підприємницької діяльності”.
12. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Облік в будівництві: Підручник. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – 608с.
13. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навч. посіб. – К.: Знання – Прес, 2005. – 491с.
14. Лист Міністерства торгівлі. Основні поняття. Витяг із листа МЗ63Т України від 17.03.1998 р. № 15- 03- 29- 192.
15. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: Підручник./ За ред. В.Я.Амбросова. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К.: ВД “Професіонал”, 2005. – 896с.
16. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів. Затверджено Наказом МФУ 29. 12. 2006 р. № 1315.

17.Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Затв. Наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. №132 // Все про бухгалтерський облік 2001.- №77 – с.2-25.

18.Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності. Затв. Наказом Міністерства економіки та з питань Європейської інтеграції України від 22.05.2002 р.

19.Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Затв. Наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 07.05.2002 р. №81.

20.Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств. Затв. Наказом Міністерства аграрної політики України 04.06.2009 р. №390.

21.Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах. Затв. Наказом Міністерства аграрної політики України 21.12.2007 р. № 929.

22.Мошенський С.З., Остапчук Т.П. Бухгалтерський облік у будівництві: Навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. –356 с.

23.Національні стандарти бухгалтерського обліку в Україні. Зб. нормативних активів. – К: СП “Юрінком Інтер”, 2000. –231с.

24.Свідерській Є.І. Бухгалтерський облік в галузях економіки: Навч. посібник. – К.: КНЕУ. 2004. –233с.

25.Солошенко Л., Пироженко О., Кавторева Я. Розничная торговля: организация и учет. – 4-е изд. перераб. и доп. – Х.: Фактор, 2003. – 168 с.

26.Трохименко Л.М. Бухгалтерський облік: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисципліни: У 4-х ч. –Ч.ІІІ: Методичні рекомендації до вивчення другого блоку курсу “Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах”. – К.: КНЕУ, 2003. –506 с.

**ПЛАН  
РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ АКТИВІВ, КАПІТАЛУ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ  
І ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ І ОРГАНІЗАЦІЙ**

СИНТЕТИЧНІ РАХУНКИ (РАХУНКИ ПЕРШОГО ПОРЯДКУ)		СУБРАХУНКИ (РАХУНКИ ДРУГОГО ПОРЯДКУ)		СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ
Код	Назва	Код	Назва	
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>				
10	Основні засоби	100	Інвестиційна нерухомість	Усі види діяльності
		101	Земельні ділянки	
		102	Капітальні витрати на поліпшення земель	
		103	Будинки та споруди	
		104	Машини та обладнання	
		105	Транспортні засоби	
		106	Інструменти, прилади та інвентар	
		107	Тварини	
		108	Багаторічні насадження	
		109	Інші основні засоби	
11	Інші необоротні матеріальні активи	111	Бібліотечні фонди	Усі види діяльності
		112	Малоцінні необоротні матеріальні активи	
		113	Тимчасові (нетитульні) споруди	
		114	Природні ресурси	
		115	Інвентарна тара	
		116	Предмети прокату	
		117	Інші необоротні матеріальні активи	
12	Нематеріальні активи	121	Права користування природними ресурсами	Усі види діяльності
		122	Права користування майном	
		123	Права на комерційні позначення	
		124	Права на об'єкти промислової власності	
		125	Авторське право та суміжні з ним права	
		127	Інші нематеріальні активи	
13	Знос (амортизація) необоротних активів	131	Знос основних засобів	Усі види діяльності
		132	Знос інших необоротних матеріальних активів	
		133	Накопичена амортизація нематеріальних активів	
		134	Накопичена амортизація довгострокових біологічних активів	
		135	Знос інвестиційної нерухомості	
14	Інвестиції	141	Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капіталі	Усі види діяльності
		142	Інші інвестиції пов'язаним сторонам	
		143	Інвестиції непов'язаним сторонам	
15	Капітальні інвестиції	151	Капітальне будівництво	Усі види діяльності
		152	Придбання (виготовлення) основних засобів	
		153	Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів	
		154	Придбання (створення) нематеріальних активів	

СИНТЕТИЧНІ РАХУНКИ (РАХУНКИ ПЕРШОГО ПОРЯДКУ)		СУБРАХУНКИ (РАХУНКИ ДРУГОГО ПОРЯДКУ)		СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ
Код	Назва	Код	Назва	
		155	Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів	
16	Довгострокові біологічні активи	161	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Сільськогосподарські підприємства
		162	Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю	
		163	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		164	Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	
		165	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за справедливою вартістю	
		166	Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю	
17	Відстрочені податкові активи		За видами відстрочених податкових активів	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	181	Заборгованість за майно, що передано у фінансову оренду	Усі види діяльності
		182	Довгострокові векселі одержані	
		183	Інша дебіторська заборгованість	
		184	Інші необоротні активи	
19	Гудвіл		За видами об'єктів інвестування	
		191	Гудвіл при придбанні	Усі види діяльності
		193	Гудвіл при приватизації (корпоратизації)	
<b>Клас 2. Запаси</b>				
20	Виробничі запаси	201	Сировина й матеріали	Усі види діяльності
		202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	
		203	Паливо	
		204	Тара й тарні матеріали	
		205	Будівельні матеріали	
		206	Матеріали, передані в переробку	
		207	Запасні частини	
		208	Матеріали сільськогосподарського призначення	
		209	Інші матеріали	
21	Поточні біологічні активи	211	Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	С/г підприємства
		212	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	
		213	Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	

СИНТЕТИЧНІ РАХУНКИ (РАХУНКИ ПЕРШОГО ПОРЯДКУ)		СУБРАХУНКИ (РАХУНКИ ДРУГОГО ПОРЯДКУ)		СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ
Код	Назва	Код	Назва	
		218	Худоба, що прийнята від населення для реалізації	
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети		За видами предметів	Усі види діяльності
23	Виробництво		За видами виробництва	Усі види діяльності
24	Брак у виробництві		За видами продукції	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати		За видами напівфабрикатів	Промисловість
26	Готова продукція		За видами готової продукції	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва		За видами продукції	С/г підприємства
28	Товари	281	Товари на складі	Усі види діяльності
		282	Товари в торгівлі	
		283	Товари на комісії	
		284	Тара під товарами	
		285	Торгова націнка	
		286	Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу	
29	.....			
<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>				
30	Каса	301	Каса в національній валюті	Усі види діяльності
		302	Каса в іноземній валюті	
31	Рахунки в банках	311	Поточні рахунки в національній валюті	Усі види діяльності
		312	Поточні рахунки в іноземній валюті	
		313	Інші рахунки в банку в національній валюті	
		314	Інші рахунки в банку в іноземній валюті	
32	.....			
33	Інші кошти	331	Грошові документи в національній валюті	Усі види діяльності
		332	Грошові документи в іноземній валюті	
		333	Грошові кошти в дорозі в національній валюті	
		334	Грошові кошти в дорозі в іноземній валюті	
34	Короткострокові векселі одержані	341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	Усі види діяльності
		342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	
35	Поточні фінансові інвестиції	351	Еквіваленти грошових коштів	Усі види діяльності
		352	Інші поточні фінансові інвестиції	
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	361	Розрахунки з вітчизняними покупцями	Усі види діяльності
		362	Розрахунки з іноземними покупцями	
		363	Розрахунки з учасниками ПФГ	
37	Розрахунки з різними дебіторами	371	Розрахунки за виданими авансами	Усі види діяльності

СИНТЕТИЧНІ РАХУНКИ (РАХУНКИ ПЕРШОГО ПОРЯДКУ)		СУБРАХУНКИ (РАХУНКИ ДРУГОГО ПОРЯДКУ)		СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ
Код	Назва	Код	Назва	
		372	Розрахунки з підзвітними особами	
		373	Розрахунки за нарахованими доходами	
		374	Розрахунки за претензіями	
		375	Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків	
		376	Розрахунки за позиками членам кредитних спілок	
		377	Розрахунки з іншими дебіторами	
38	Резерв сумнівних боргів		За дебіторами	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів		За видами витрат	Усі види діяльності
<b>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</b>				
40	Статутний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
41	Пайовий капітал		За видами капіталу	Кооперативні організації, кредитні спілки
42	Додатковий капітал	421	Емісійний дохід	Усі види діяльності
		422	Інший вкладений капітал	
		423	Дооцінка активів	
		424	Безоплатно одержані необоротні активи	
		425	Інший додатковий капітал	
43	Резервний капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	441	Прибуток нерозподілений	Усі види діяльності
		442	Непокриті збитки	
		443	Прибуток, використаний у звітному періоді	
45	Вилучений капітал	451	Вилучені акції	Усі види діяльності
		452	Вилучені вклади й паї	
		453	Інший вилучений капітал	
46	Неоплачений капітал		За видами капіталу	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	471	Забезпечення виплат відпусток	Усі види діяльності
		472	Додаткове пенсійне забезпечення	
		473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	
		474	Забезпечення інших витрат і платежів	
		475	Забезпечення призового фонду (резерв виплат)	
		476	Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї	
		477	Забезпечення матеріального заохочення	
		478	Забезпечення відновлення земельних ділянок	
48	Цільове фінансування і цільові надходження		За об'єктами фінансування	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	491	Технічні резерви	Страхова діяльність
		492	Резерви із страхування життя	
		493	Частка перестраховиків у технічних резервах	



СИНТЕТИЧНІ РАХУНКИ (РАХУНКИ ПЕРШОГО ПОРЯДКУ)		СУБРАХУНКИ (РАХУНКИ ДРУГОГО ПОРЯДКУ)		СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ
Код	Назва	Код	Назва	
		494	Частка перестраховиків у резервах із страхування життя	
		495	Результат зміни технічних резервів	
		496	Результат зміни резервів із страхування життя	
		497	Результат зміни резервів незароблених премій	
		498	Результат зміни резервів збитків	
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>				
50	Довгострокові позики	501	Довгострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		502	Довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		503	Відстрочені довгострокові кредити банків у національній валюті	
		504	Відстрочені довгострокові кредити банків в іноземній валюті	
		505	Інші довгострокові позики в національній валюті	
		506	Інші довгострокові позики в іноземній валюті	
51	Довгострокові векселі видані	511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	521	Зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
		522	Премія за випущеними облігаціями	
		523	Дисконт за випущеними облігаціями	
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	531	Зобов'язання з фінансової оренди	Усі види діяльності
		532	Зобов'язання з оренди цілісних майнових комплексів	
54	Відстрочені податкові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
56	.....			
57	.....			
58	.....			
59	.....			
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>				
60	Короткострокові позики	601	Короткострокові кредити банків у національній валюті	Усі види діяльності
		602	Короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		603	Відстрочені короткострокові кредити банків у національній валюті	
		604	Відстрочені короткострокові кредити банків в іноземній валюті	
		605	Прострочені позики в національній валюті	
		606	Прострочені позики в іноземній валюті	
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	611	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті	Усі види діяльності

СИНТЕТИЧНІ РАХУНКИ (РАХУНКИ ПЕРШОГО ПОРЯДКУ)		СУБРАХУНКИ (РАХУНКИ ДРУГОГО ПОРЯДКУ)		СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ
Код	Назва	Код	Код	Назва
		612	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в іноземній валюті	
62	Короткострокові векселі видані	621	Короткострокові векселі, видані в національній валюті	Усі види діяльності
		622	Короткострокові векселі, видані в іноземній валюті	
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	631	Розрахунки з вітчизняними постачальниками	Усі види діяльності
		632	Розрахунки з іноземними постачальниками	
		633	Розрахунки з учасниками ПФГ	
64	Розрахунки за податками й платежами	641	Розрахунки за податками	Усі види діяльності
		642	Розрахунки за обов'язковими платежами	
		643	Податкові зобов'язання	
		644	Податковий кредит	
65	Розрахунки за страхування	651	За пенсійним забезпеченням	Усі види діяльності
		652	За соціальним страхуванням	
		653	За страхуваннями на випадок безробіття	
		654	За індивідуальним страхуванням	
		655	За страхуванням майна	
66	Розрахунки за виплатами працівникам	661	Розрахунки за заробітною платою	Усі види діяльності
		662	Розрахунки з депонентами	
		663	Розрахунки за іншими виплатами	
67	Розрахунки з учасниками	671	Розрахунки за нарахованими дивідендами	Усі види діяльності
		672	Розрахунки за іншими виплатами	
68	Розрахунки за іншими операціями	681	Розрахунки за авансами одержаними	Усі види діяльності
		682	Внутрішні розрахунки	
		683	Внутрішньогосподарські розрахунки	
		684	Розрахунки за нарахованими відсотками	
		685	Розрахунки з іншими кредиторами	
69	Доходи майбутніх періодів		За видами доходів	Усі види діяльності
<b>Клас 7. Доходи і результати діяльності</b>				
70	Доходи від реалізації	701	Дохід від реалізації готової продукції	Усі види діяльності
		702	Дохід від реалізації товарів	
		703	Дохід від реалізації робіт і послуг	
		704	Вирахування з доходу	
		705	Перестраховання	
71	Інший операційний дохід	710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	
		711	Дохід від реалізації іноземної валюти	Усі види діяльності
		712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	
		713	Дохід від операційної оренди активів	
		714	Дохід від операційної курсової різниці	

СИНТЕТИЧНІ РАХУНКИ (РАХУНКИ ПЕРШОГО ПОРЯДКУ)		СУБРАХУНКИ (РАХУНКИ ДРУГОГО ПОРЯДКУ)		СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ
Код	Назва	Код	Код	Назва
		715	Одержані штрафи, пені, неустойки	
		716	Відшкодування раніше списаних активів	
		717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	
		718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	
		719	Інші доходи від операційної діяльності	
72	Дохід від участі в капіталі	721	Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		722	Дохід від спільної діяльності	
		723	Дохід від інвестицій в дочірні підприємства	
73	Інші фінансові доходи	731	Дивіденди одержані	Усі види діяльності
		732	Відсотки одержані	
		733	Інші доходи від фінансових операцій	
74	Інші доходи	741	Дохід від реалізації фінансових інвестицій	Усі види діяльності
		742	Дохід від відновлення корисності активів	
		743	Дохід від реалізації майнових комплексів	
		744	Дохід від неопераційної курсової різниці	
		745	Дохід від безоплатно одержаних активів	
		746	Інші доходи від звичайної діяльності	
75	Надзвичайні доходи	751	Відшкодування збитків від надзвичайних подій	Усі види діяльності
		752	Інші надзвичайні доходи	
76	Страхові платежі		За видами страхування	Страхова діяльність
77	.....			
78	.....			
79	Фінансові результати	791	Результат операційної діяльності	Усі види діяльності
		792	Результат фінансових операцій	
		793	Результат іншої звичайної діяльності	
		794	Результат надзвичайних подій	
<b>Клас 8. Витрати за елементами</b>				
80	Матеріальні витрати	801	Витрати сировини й матеріалів	Усі види діяльності
		802	Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів	
		803	Витрати палива й енергії	
		804	Витрати тари й тарних матеріалів	
		805	Витрати будівельних матеріалів	
		806	Витрати запасних частин	
		807	Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення	
		808	Витрати товарів	
		809	Інші матеріальні витрати	
81	Витрати на оплату праці	811	Виплати за окладами й тарифами	Усі види діяльності
		812	Премії та заохочення	
		813	Компенсаційні виплати	
		814	Оплата відпусток	
		815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	

СИНТЕТИЧНІ РАХУНКИ (РАХУНКИ ПЕРШОГО ПОРЯДКУ)		СУБРАХУНКИ (РАХУНКИ ДРУГОГО ПОРЯДКУ)		СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ
Код	Назва	Код	Назва	
		816	Інші витрати на оплату праці	
82	Відрахування на соціальні заходи	821	Відрахування на пенсійне забезпечення	Усі види діяльності
		822	Відрахування на соціальне страхування	
		823	Страхування на випадок безробіття	
		824	Відрахування на індивідуальне страхування	
83	Амортизація	831	Амортизація основних засобів	Усі види діяльності
		832	Амортизація інших необоротних матеріальних активів	
		833	Амортизація нематеріальних активів	
84	Інші операційні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
85	Інші затрати		За видами затрат	Усі види діяльності
86	.....			
87	.....			
88	.....			
89	.....			
<b>Клас 9. Витрати діяльності</b>				
90	Собівартість реалізації	901	Собівартість реалізованої готової продукції	Усі види діяльності
		902	Собівартість реалізованих товарів	
		903	Собівартість реалізованих робіт і послуг	
		904	Страхові виплати	
91	Загальновиробничі витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати		За видами витрат	Усі види діяльності
93	Витрати на збут		За видами витрат	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	940	Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	
		941	Витрати на дослідження і розробки	Усі види діяльності
		942	Собівартість реалізованої іноземної валюти	
		943	Собівартість реалізованих виробничих запасів	
		944	Сумнівні та безнадійні борги	
		945	Втрати від операційної курсової різниці	
		946	Втрати від знецінення запасів	
		947	Нестачі і втрати від псування цінностей	
		948	Визнані штрафи, пені, неустойки	
		949	Інші витрати операційної діяльності	
95	Фінансові витрати	951	Відсотки за кредит	Усі види діяльності
		952	Інші фінансові витрати	
96	Втрати від участі в капіталі	961	Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства	Усі види діяльності
		962	Втрати від спільної діяльності	
		963	Втрати від інвестицій в дочірні підприємства	
97	Інші витрати	971	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	Усі види діяльності

СИНТЕТИЧНІ РАХУНКИ (РАХУНКИ ПЕРШОГО ПОРЯДКУ)		СУБРАХУНКИ (РАХУНКИ ДРУГОГО ПОРЯДКУ)		СФЕРА ЗАСТОСУВАННЯ
Код	Назва	Код	Назва	
		972	Собівартість реалізованих необоротних активів	
		973	Собівартість реалізованих майнових комплексів	
		974	Втрати від неопераційних курсових різниць	
		975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	
		976	Списання необоротних активів	
		977	Інші витрати звичайної діяльності	
98	Податок на прибуток	981	Податок на прибуток від звичайної діяльності	Усі види діяльності
		982	Податок на прибуток від надзвичайних подій	
99	Надзвичайні витрати	991	Втрати від стихійного лиха	Усі види діяльності
		992	Втрати від техногенних катастроф і аварій	
		993	Інші надзвичайні витрати	
<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>				
01	Орендовані необоротні активи		За видами активів	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	021	Устаткування, прийняте для монтажу	Усі види діяльності
		022	Матеріали, прийняті для переробки	
		023	Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні	
		024	Товари, прийняті на комісію	
		025	Майно в довірчому управлінні	
03	Контрактні зобов'язання		За видами зобов'язань	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	041	Непередбачені активи	Усі види діяльності
		042	Непередбачені зобов'язання	
05	Гарантії та забезпечення надані		За видами гарантій та забезпечень наданих	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані		За видами гарантій та забезпечень отриманих	Усі види діяльності
07	Списані активи	071	Списана дебіторська заборгованість	Усі види діяльності
		072	Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей	
08	Бланки суворого обліку		За видами бланків	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування			Усі види діяльності

ЗАТВЕРДЖЕНО  
наказом Міністерства  
фінансів України  
від 28 квітня 2001 р. N 205  
ЗАРЕЄСТРОВАНО  
в Міністерстві юстиції  
України  
21 травня 2001 р. за N  
433/5624

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18  
“Будівельні контракти”  
*Загальні положення*

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” /далі - Положення (стандарт) 18/ визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

**Аванси за будівельним контрактом** - грошові кошти або інші активи, отримані підрядником у рахунок оплати робіт, що виконуватимуться за будівельним контрактом.

**Будівельний контракт** - договір про будівництво.

**Будівництво** - спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт.

**Валова заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом** - сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

**Валова заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом** - сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

**Відхилення від ціни за будівельним контрактом** - зміна ціни будівельного контракту внаслідок змін попередньо погодженого обсягу робіт, конструктивно якісних характеристик і строків виконання будівельного контракту.

**Витрати за будівельним контрактом** - собівартість робіт за будівельним контрактом.

**Заохочувальні виплати за будівельним контрактом** - додаткові суми,

що сплачуються підряднику за виконання (перевиконання) умов контракту.

**Контракт з фіксованою ціною** - договір про будівництво, який передбачає фіксовану (тверду) ціну всього обсягу робіт за будівельним контрактом або фіксовану ставку за одиницю кінцевої продукції будівництва (кв. м, кількість місць тощо).

(абзац десятий пункту 2 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 23.05.2003 р. N 363)

**Контракт за ціною “витрати плюс”** - договір про будівництво, який передбачає ціну як суму фактичних витрат підрядника на виконання будівельного контракту та погодженого прибутку (у вигляді процента від витрат або фіксованої величини).

**Об’єкт будівництва** - сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

**Підрядник** - юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

**Претензія за будівельним контрактом** - сума майнової відповідальності замовника чи іншої сторони, яку вимагає відшкодувати підрядник понад ціну контракту.

**Проміжні рахунки** - рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

*Визнання доходів та витрат протягом виконання будівельного контракту*

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

4. Ступінь завершеності робіт за будівельним контрактом може визначатися за одним з наведених методів:

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

5. Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом з фіксованою ціною може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- можливості достовірного визначення суми загального доходу від виконання будівельного контракту;
- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;
- можливості достовірного визначення суми витрат, необхідних для завершення будівельного контракту, і ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом на дату балансу;

- можливості достовірного визначення та оцінки витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту для порівняння фактичних витрат за цим будівельним контрактом, з попередньою оцінкою таких витрат.

6. Кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом за ціною “витрати плюс” може бути достовірно оцінений за наявності одночасно таких умов:

- імовірного отримання підрядником економічних вигод від виконання будівельного контракту;

- можливості достовірного визначення витрат, пов'язаних з виконанням будівельного контракту, незалежно від імовірності їх відшкодування замовником.

7. Якщо кінцевий фінансовий результат за будівельним контрактом не може бути оцінений достовірно, то:

- дохід визнається в сумі фактичних витрат від початку виконання будівельного контракту, щодо яких існує імовірність їх відшкодування;

- витрати за будівельним контрактом визнаються витратами того періоду, протягом якого вони були зазані.

У разі відсутності імовірності відшкодування витрат дохід не визнається. (пункт 7 доповнено абзацом четвертим згідно з наказом Міністерства фінансів України від 23.05.2003 р. N 363).

8. Якщо в наступних звітних періодах не існує невизначеності, яка перешкоджала в попередніх періодах отриманню достовірної оцінки кінцевого фінансового результату за будівельним контрактом, то дохід і витрати, пов'язані з виконанням цього контракту, визнаються згідно з пунктом 3 Положення (стандарту) 18.

Якщо на дату балансу існує імовірність того, що загальні витрати на виконання будівельного контракту перевищуватимуть загальний дохід за цим будівельним контрактом, то очікувані збитки визнаються витратами звітного періоду з уключенням фактичних витрат на виконання цього будівельного контракту до собівартості реалізації. (абзац другий пункту 8 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 23.05.2003 р. N 363)

9. Суми відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом визнаються доходом, якщо:

- існує імовірність отримання економічних вигод;

- можлива їх достовірна оцінка.

*Оцінка доходів і витрат за будівельним контрактом*

10. Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом.

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

Оцінка доходу протягом виконання будівельного контракту переглядається у разі:

- погодження із замовником відхилень та/або претензій, які змінюють



ціну будівельного контракту в періоді після його укладання;

- зміни узгодженої ціни будівельного контракту з фіксованою ціною за наявності умов, що передбачають її зміни.

12. Витрати за будівельним контрактом включають:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням даного контракту;
- загальновиробничі витрати.

13. До складу витрат, безпосередньо пов'язаних з виконанням будівельного контракту, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати (включаючи вартість виконаних субпідрядниками робіт) згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року N 318, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 року за N 27/4248.

14. До складу загальновиробничих витрат включаються передбачені Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” затрати на управління, організацію та обслуговування будівельного виробництва з розподілом між об'єктами будівництва з використанням бази розподілу при нормальній потужності (пропорційно прямим витратам; обсягам доходів; прямим витратам на оплату праці; відпрацьованому будівельними машинами і механізмами часу тощо).

(пункт 14 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 23.05.2003 р. N 363)

15. Не включаються до складу витрат за будівельним контрактом, а відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати;
- витрати на утримання (амортизація, охорона тощо) незадіяних будівельних машин, механізмів та інших необоротних активів, які не використовуються при виконанні будівельного контракту.

Адміністративні витрати можуть бути визнані витратами за будівельним контрактом, якщо:

а) ці витрати безпосередньо пов'язані з виконанням цього будівельного контракту;

б) окреме відшкодування цих витрат за умовами цього будівельного контракту покладено на замовника. (пункт 15 доповнено абзацом шостим згідно з наказом Міністерства фінансів України від 23.05.2003 р. N 363)

16. До витрат за будівельним контрактом включаються витрати за період від дати укладення будівельного контракту до дати завершення цього контракту. До витрат за будівельним контрактом також включаються витрати, яких зазнав підрядник при укладенні будівельного контракту, якщо існує імовірність його підписання і достовірної оцінки цих витрат. Витрати, зазначені при укладенні будівельного контракту, які були визнані витратами звітного періоду, не включаються надалі до витрат за будівельним

контрактом, який підписано в наступних звітних періодах. (пункт 16 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 23.05.2003 р. N 363)

17. Зміни оцінки доходу та витрат за будівельним контрактом або зміни оцінки кінцевого фінансового результату виконання контракту відображаються як зміна облікової оцінки згідно з Положенням (стандартом) 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року N 137, який зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 року за N 392/3685.

18. Сума визнаних доходу і витрат за будівельним контрактом відображається відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року N 291 і зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 року за N 893/4186. Одночасно визнаний дохід за будівельним контрактом без суми непрямих податків відображається за дебетом субрахунку 238 “Завершені етапи по незакінчених будівельних контрактах” і кредитом субрахунку 239 “Проміжні рахунки” рахунку 23 “Виробництво”. Після завершення будівельного контракту сальдо на зазначених субрахунках списується зворотною кореспонденцією субрахунків.

Якщо сума проміжного рахунку за звітний період перевищує суму визнаного в цьому періоді доходу за будівельним контрактом без суми непрямих податків, то різниця відображається за дебетом рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” і кредитом субрахунку 239 “Проміжні рахунки”, в іншому разі зазначений запис виконується способом сторно.

Приклад відображення доходів, витрат і розрахунків за будівельним контрактом наведено в додатку до Положення (стандарту) 18. (пункт 18 в редакції наказу Міністерства фінансів України від 23.05.2003 р. N 363)

19. Валову заборгованість замовників за роботи за будівельним контрактом підрядник наводить у складі незавершеного виробництва.

Валову заборгованість замовникам за роботи за будівельним контрактом підрядник наводить у складі інших поточних зобов'язань.

*Розкриття інформації щодо будівельних контрактів у примітках до фінансової звітності*

20. У примітках до фінансової звітності наводиться така інформація:

20.1 сума доходу за будівельними контрактами, визнана у складі доходу звітного періоду;

20.2 методи визначення доходу за будівельними контрактами у звітному періоді;

20.3 щодо незавершених будівельних контрактів:

20.3.1 методи визначення ступеня завершеності робіт;

20.3.2 загальна сума зазначених витрат і визнаних прибутків (за

вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу;

20.3.3 вартість виконаних субпідрядниками робіт;

20.3.4 сума валової заборгованості замовників на дату балансу;

20.3.5 сума валової заборгованості замовникам на дату балансу;

20.3.6 сума отриманих авансів на дату балансу;

20.3.7 сума проміжних рахунків, яка не сплачується підряднику до виконання передбачених будівельним контрактом умов для виплати таких сум або до усунення дефектів (сума затриманих коштів).

**Начальник управління методології  
бухгалтерського обліку у виробничій сфері**

**В. М. Пархоменко**

**Приклад відображення доходів, витрат і розрахунків за будівельним контрактом**

Підрядник здійснює визнання доходів з урахуванням ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом, який визначається співвідношенням фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної суми загальних витрат за будівельним контрактом.

Контрактна вартість будівництва без непрямих податків становить 800 тис. грн. Очікувані загальні витрати за будівельним контрактом складають 700 тис. грн. Тривалість контракту - три періоди.

У таблиці наводиться вартісна оцінка та кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку господарських операцій під час виконання будівельного контракту (тис. грн.).

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків (субрахунків) бухгалтерського обліку		1-й період	2-й період	3-й період	Разом
	Дебет	Кредит				
1	2	3	4	5	6	7
1. Фактичні витрати при виконанні будівельного контракту	230	20, 65, 66...	140	450	110	700
2. Фактичні витрати з початку виконання будівельного контракту			140	590	700	
3. Визнані доходи з урахуванням непрямих податків	36	70	192	616,8	151,2	
4. Визнані доходи без суми непрямих податків	238	239	160	514	126	800
5. Податок на додану вартість	70	64	32	102,8	25,2	160
6. Собівартість реалізації	90	230	140	450	110	700

Закінчення табл.

1	2	3	4	5	6	7
7. Прибуток за звітний період (ряд. 4 - ряд. 6)			20	64	16	100
8. Прибуток з початку виконання будівельного контракту			20	84	100	
9. Проміжні рахунки			150	600	50	800
10. Коригування проміжних рахунків	36	239	способом сторно 10	86	способом сторно 76	
11. Валова заборгованість замовників [(ряд. 2 + ряд. 7) - ряд. 9]			10		0	
12. Валова заборгованість замовникам [ряд. 9 - (ряд. 2 + ряд. 7)]				76	0	

(Положення доповнено додатком згідно з наказом Міністерства фінансів України від 23.05.2003 р. N 363)

ЗАТВЕРДЖЕНО  
наказом Міністерства  
фінансів України  
від 28 квітня 2001 р. N 205  
ЗАРЕЄСТРОВАНО  
в Міністерстві юстиції  
України  
21 травня 2001 р. за N  
433/5624

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”  
Загальні положення

1. Це Положення (стандарт) 30 визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

2. Норми Положення (стандарту) 30 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі - підприємства) усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) щодо сільськогосподарської діяльності.

3. Положення (стандарт) 30 не поширюється на:

3.1. Сільськогосподарську продукцію, що зберігається після її первісного визнання.

3.2. Продукти переробки сільськогосподарської продукції.

3.3. Біологічні активи, не пов'язані із сільськогосподарською діяльністю.

Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції наведені в додатку до Положення (стандарту) 30.

4. Терміни, що використовуються у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

**Біологічний актив** - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

**Біологічні перетворення** - процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

**Витрати на місці продажу** - витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції.

**Група біологічних активів** - сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин.

**Довгострокові біологічні активи** - усі біологічні активи, які не є

поточними біологічними активами.

**Додаткові біологічні активи** - біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

**Поточні біологічні активи** - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

**Сільськогосподарська продукція** - актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

**Сільськогосподарська діяльність** - процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Визнання та оцінка біологічних активів

5. Біологічний актив та/або сільськогосподарська продукція визнаються активом, якщо існує імовірність отримання підприємством у майбутньому економічних вигод, пов'язаних з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

6. Об'єктом бухгалтерського обліку є окремий вид біологічних активів або їх група.

7. Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" або Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

8. Первісна вартість безоплатно одержаних біологічних активів дорівнює їх справедливій вартості з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Первісною вартістю біологічних активів, що одержані як внесок до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

9. Додаткові біологічні активи при первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання додаткових біологічних активів відображається у тому звітному періоді, у якому вони відокремлені від біологічного активу.

10. Біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

11. Довгострокові біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу і втрат від зменшення корисності. Така оцінка застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливу вартість довгострокових біологічних активів. Оцінка

та амортизація таких довгострокових біологічних активів здійснюється відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби та 28 “Зменшення корисності активів”.

Поточні біологічні активи, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво. Такий підхід застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів. Оцінка таких поточних біологічних активів здійснюється відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. (абзац другий пункту 11 у редакції наказу Міністерства фінансів України від 11.12.2006 р. N 1176)

12. Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу.

Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.

13. Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції ґрунтується на цінах активного ринку.

За наявності кількох активних ринків біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінка ґрунтується на даних того ринку, на якому підприємство передбачає продавати біологічні активи та/або сільськогосподарську продукцію.

Оцінка сільськогосподарської продукції за договірними цінами допускається лише за обтяжливими контрактами.

14. За відсутності активного ринку визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за:

14.1. Останньою ринковою ціною операції з такими активами (за умови відсутності суттєвих негативних змін у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство).

14.2. Ринковими цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня завершеності біологічних перетворень активу, для якого визначається справедлива вартість.

14.3. Додатковими показниками, які характеризують рівень цін на біологічні активи і сільськогосподарську продукцію.

15. У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від активу, обчисленою відповідно до пунктів 11 - 14 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”.

16. Якщо біологічні активи рослинного походження на активному



ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких біологічних активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення.

#### Доходи та витрати сільськогосподарської діяльності

17. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремі види біологічних активів та/або їх група) відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати".

До складу витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями, належать:

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

Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати протягом звітного (календарного) року відображаються за статтями калькулювання, перелік і склад яких установлюється підприємством.

Загальновиробничі витрати рослинництва і тваринництва розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, установлені підприємством. (абзац восьмий пункту 17 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 11.12.2006 р. N 1176)

18. Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних унаслідок сільськогосподарської діяльності протягом звітного (календарного) року, визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених у порядку, передбаченому пунктами 9 і 12 Положення (стандарту) 30, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями. Зазначені доходи (витрати) включаються до складу інших операційних доходів (витрат).

19. Фінансовий результат від основної діяльності складається з:

19.1. Фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів.

19.2. Фінансового результату від реалізації запасів - сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

19.3. Фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу.

20. Доходи від реалізації запасів - сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, визначаються відповідно

до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". При цьому собівартість реалізованих біологічних активів і сільськогосподарської продукції дорівнює вартості, за якою вони відображаються в обліку на дату реалізації.

21. Збільшення (зменшення) на дату балансу балансової вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу, відображається у складі інших операційних доходів (інших операційних витрат).

22. Сума дооцінки та уцінки на дату балансу балансової вартості довгострокових біологічних активів, які оцінюються відповідно до пункту 11 Положення (стандарту) 30, а також фінансовий результат від вибуття таких довгострокових біологічних активів визначається і відображається у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

23. Цільове фінансування, пов'язане із сільськогосподарською діяльністю, визнається доходом у порядку, установленому Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід".

Розкриття інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності

24. Вартість біологічних активів у балансі відображається окремими статтями.

25. У примітках до фінансової звітності біологічні активи наводяться за такими групами:

25.1. Довгострокові біологічні активи:

25.1.1. Робоча худоба.

25.1.2. Продуктивна худоба.

25.1.3. Багаторічні насадження.

25.1.4. Інші довгострокові біологічні активи.

25.2. Поточні біологічні активи:

25.2.1. Тварини на вирощуванні та відгодівлі.

25.2.2. Біологічні активи в стані біологічних перетворень (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі).

25.2.3. Інші поточні біологічні активи.

26. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

26.1. Вартість кожної групи біологічних активів на початок і кінець звітного року.

26.2. Обсяг виробництва сільськогосподарської продукції за звітний період у натуральних вимірниках та за справедливою вартістю (за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу), обчисленою при первісному визнанні.

26.3. Методи та суттєві припущення, що застосовані при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції та кожної групи біологічних активів.

26.4. Наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів,

переданих у заставу.

26.5. Суму укладених договорів на придбання у майбутньому біологічних активів.

27. Фінансовий результат за звітний рік від сільськогосподарської діяльності наводиться за такими показниками:

27.1. Дохід (витрати) від первісного визнання одержаної сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів за кожною групою біологічних активів.

27.2. Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, за кожною групою біологічних активів.

27.3. Фінансовий результат (прибуток, збиток) від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

27.4. Фінансовий результат (прибуток, збиток) від реалізації сільськогосподарської продукції та поточних біологічних активів.

27.5. Фінансовий результат (прибуток, збиток) від зміни справедливої вартості біологічних активів.

28. Інформація про зміни балансової вартості груп біологічних активів, що оцінювалися у звітному році за справедливою вартістю, наводиться за такими показниками:

28.1. Залишок біологічних активів на початок звітнього року.

28.2. Дохід (витрати) від змін справедливої вартості (за вирахуванням попередньо оцінених витрат на місці продажу) за звітний рік.

28.3. Придбання біологічних активів за звітний рік.

28.4. Реалізація біологічних активів за звітний рік.

28.5. Інші зміни.

28.6. Залишок біологічних активів на кінець звітнього року.

29. Про біологічні активи, оцінка яких на дату балансу здійснювалася згідно з пунктом 11 Положення (стандарту) 30, наводиться у розрізі груп біологічних активів така інформація:

29.1. Причини неможливості достовірно визначити справедливу вартість.

29.2. Метод нарахування амортизації.

29.3. Первісна вартість та сума зносу (разом з накопиченою сумою втрат від зменшення корисності) на початок і кінець звітнього року.

29.4. Сума втрат від зменшення корисності за звітний рік.

29.5. Сума вигод від відновлення корисності за звітний рік.

29.6. Сума нарахованої за звітний рік амортизації.

29.7. Прибуток (збиток), визнаний при вибутті таких біологічних активів.

30. При застосуванні протягом звітнього року справедливої вартості біологічних активів, які раніше оцінені згідно з пунктом 11 Положення (стандарту) 30, наводиться така інформація:

30.1. Склад біологічних активів.

30.2. Обґрунтування достовірності визначення справедливої вартості.

30.3. Вплив зміни оцінки на фінансові результати.

31. Інформація про цільове фінансування, пов'язане з сільськогосподарською діяльністю, наводиться за такими показниками:

31.1. Призначення та сума цільового фінансування, визнаного доходом у звітному році.

31.2. Невиконані умови одержання цільового фінансування, непередбачені події, що вплинули на зменшення суми цільового фінансування, та сума зменшення у зв'язку з цим цільового фінансування у звітному році.

**Начальник управління методології  
бухгалтерського обліку у виробничій сфері      В. М. Пархоменко**

*Приклади біологічних активів і сільськогосподарської продукції*

Активи	Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється Положення (стандарт) 30	Додаткові біологічні активи, на які поширюється Положення (стандарт) 30	Продукти переробки, на які не поширюється Положення (стандарт) 30
<b>Тваринництво</b>			
<i>Довгострокові біологічні активи</i>			
основне стадо овець*	молоко, каракульські смужки, вовна, гній	приплід	пряжа, бринза, м'ясопродукти
основне стадо великої рогатої худоби*	молоко, гній	приплід	сметана, масло, сир, м'ясопродукти
основне стадо свиней*	гній	приплід	м'ясопродукти
<i>Поточні біологічні активи</i>			
тварини на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси, гній		м'ясопродукти
риба (риборозведення)	товарна риба	матеріал для розведення риби	рибні продукти
доросла птиця	яйця, пташиний послід		м'ясопродукти
сім'ї бджіл	мед, віск, прополіс тощо	нові рої	
<b>Рослинництво</b>			
<i>Довгострокові біологічні активи</i>			
виноградники	виноград	чубуки	виноматеріали, сокоматеріали
сади дерева в лісі (лісовий масив)	плоди деревина ділова, дрова	саджанці	сухофрукти, консерви фруктові, пиломатеріали
<i>Поточні біологічні активи</i>			
зернові культури	зерно, зернові відходи, солома		борошно, крупа, комбікорми
овочеві культури	овочі		консерви овочеві, соління
технічні культури	тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки		тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
кормові культури	зелена маса, коренеплоди		силос, сінаж

\* До основного стада належать продуктивні тварини, які систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.