

ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТРАНСПОРТУ

Кафедра обліку і аудиту

О. Г. Кірдіна

ОБЛІК У ТОРГІВЛІ

Конспект лекцій

Харків – 2017

Кірдіна О. Г. Облік у торгівлі: Конспект лекцій. – Харків: УкрДУЗТ, 2017. – 113 с.

У конспекті висвітлено теоретичні і практичні аспекти ведення обліку в торговельній діяльності.

Рекомендується для студентів спеціальності «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання.

Іл. 2, табл. 35, бібліогр. 33 назв

Конспект лекцій розглянуто і рекомендовано до друку на засіданні кафедри обліку і аудиту 25 серпня 2015 р., протокол № 1.

Рецензент

проф. Н. В. Чебанова

О. Г. Кірдіна

ОБЛІК У ТОРГІВЛІ

Конспект лекцій

Відповідальний за випуск Кірдіна О. Г.

Редактор Решетилова В.В.

Підписано до друку 14.06.16 р.

Формат паперу 60x84 1/16. Папір писальний.

Умовн.-друк.арк. 4,75. Тираж 50. Замовлення №

Видавець та виготовлювач Українська державна академія залізничного транспорту,
61050, Харків-50, майдан Фейербаха, 7.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2874 від 12.06.2007 р.

ЗМІСТ

Вступ.....	4
Тема 1. Основні положення торговельної діяльності.....	5
Тема 2. Договори в торгівлі.....	10
Тема 3. Застосування реєстрів розрахункових операцій в торговельній діяльності.....	16
Тема 4. Організація первинного обліку товарів.....	21
Тема 5. Формування первісної вартості товарів.....	35
Тема 6. Методи оцінки вибуття товарів.....	42
Тема 7. Облік тари і результати по операціях із тарою.....	49
Тема 8. Облік торговельних знижок.....	53
Тема 9. Облік реалізації товарів.....	57
Тема 10. Організація інших видів торговельної діяльності....	66
Тема 11. Повернення товару в оптовій, роздрібній і комісійній торгівлі.....	80
Тема 12. Облік витрат, доходів і фінансових результатів.....	87
Список літератури.....	111

ВСТУП

Конспект лекцій підготовлено відповідно до затвердженої програми дисципліни «Облік у торгівлі» і включає систему основних теоретичних і практичних знань.

Методологічні засади ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. і Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Матеріал в конспекті лекцій викладено відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій і розробленої до нього Інструкції, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 13.11.1999 р. № 291. План рахунків бухгалтерського обліку, як важливий нормативний документ, використовується в процесі групування вихідної інформації, його повинен мати кожен студент. Систематична робота з цим документом дозволить глибше зрозуміти сутність взаємозв'язків між економічними показниками і необхідність тих або інших групувань, правильно використовувати систему рахунків у цілому.

У конспекті лекцій знайшли відображення найважливіші особливості ведення обліку в торгівлі, організація обліку в торгівлі, різні форми торговельної діяльності, облік витрат, доходів і фінансових результатів.

ТЕМА 1. Основні положення торговельної діяльності

План

- 1 Поняття торговельної діяльності, види торговельної діяльності.
- 2 Ліцензування та сертифікація торговельної діяльності.
- 3 Патентування торговельної діяльності.
- 4 Штрихкодування товарів.
- 5 Оформлення куточка покупця.

1 Поняття торговельної діяльності, види торговельної діяльності

Торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку.

Торговельна діяльність може здійснюватися у сфері оптової та роздрібною торгівлі, а також у сфері громадського харчування.

Оптова торгівля – це діяльність з придбання і відповідного перетворення товарів для подальшої їх реалізації суб'єктам підприємницької діяльності. Підприємницька діяльність – це торгівля великими партіями в результаті оптового обороту, товари в кінцеве споживання не потрапляють.

Роздрібна торгівля – це діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків. Роздрібна торгівля є завершальним етапом руху товарів.

Одним з видів торговельної діяльності є комісійна.

Комісійна торгівля – реалізація посередницького майна або товарів, що належать фізичним та юридичним особам.

Товар – це продукт праці, має вартість, яка розподіляється шляхом купівлі-продажу та обміну.

Товари можуть бути продукцією будь-якого виду і призначення (сировина, технології, предмети у твердому, рідкому, газоподібному стані, а також послуги, пов'язані з постачанням).

Товарообіг – роздрібна торгівля безпосередньо населенню товарів для особистого споживання, як за готівковий розрахунок, так і за розрахункові чеки установ банків.

2 Ліцензування та сертифікація торговельної діяльності

Ліцензія – документ, згідно з яким власник ліцензії має право займатися певними видами підприємницької діяльності.

Ліцензування – видача переоформленої і анульованої ліцензії, видача дублікатів ліцензії, ведення ліцензійних справ, контроль, видача розпоряджень.

Сертифікація – процедура, за допомогою якої визнаний в установленому порядку орган документально засвідчує відповідність продукції, систем якості, систем управління якістю.

Сертифікат відповідності – документ, виданий Державним комітетом України зі стандарту та сертифікації згідно з правилами, які засвідчують, що продукти і продовольча сировина відповідають вимогам дійсних норм документів.

Сертифікація – продукція підрозділяється на обов'язкову і добровільну.

Сертифікація здійснюється підприємством та установою з метою запобігання реалізації товарів, небезпечних для життя і здоров'я, сприяння споживачам у виборі продукції.

Обов'язкова сертифікація повинна включати перевірку, дослідження продукції для визначення її характеристик і подальшої сертифікації продукції.

Сертифікація проводиться виключно в державній системі сертифікації.

Випробування з метою обов'язкової сертифікації проводяться акредитивними лабораторіями методом визначення відповідності нормативним документам.

Результати випробувань, проведених зазначеними лабораторіями надалі не вимагають підтвердження іншими акредитованими випробувальними лабораторіями.

Сертифікація продуктів сировини та харчової продукції здійснюється після проведення ветеринарно-санітарної експертизи та видачі відповідних ветеринарних документів.

Введення в обіг товарів, щодо яких немає сертифіката, тягне за собою накладення штрафу на посадових осіб або громадян від 3 до 88 неоподатковуваних мінімальних доходів громадян.

Організація з сертифікації продукції несе відповідальність за необґрунтовану або неправомірну видачу сертифіката відповідності, а також за порушення правил сертифікації.

Акредитивне випробування лабораторій несе відповідальність за недостовірний результат випробувань.

Якщо дії не завдали шкоди громадянам, то винний сплачує до державного бюджету подвійну вартість виконаних робіт на основі рішення державного комітету з сертифікації.

При повторному порушенні правил сертифікаційний орган із сертифікації й випробувальні лабораторії позбавляються акредитації.

До оплати підлягають всі види робіт, пов'язаних з сертифікацією:

- підготовка;
- експертиза;
- відносна акредитація;
- атестація;
- випробування;
- контроль;
- реєстрація.

Засоби витрачаються на сертифіковані відносні витрати. Вартість робіт, пов'язаних з обов'язковою сертифікацією, визначається в договорі між замовниками та виконавцями.

3 Патентування торговельної діяльності

Торговий патент – державне свідоцтво, яке засвідчує право суб'єкта господарювання (його структурного підрозділу) займатися певними видами діяльності. Форми бланків торгових патентів затверджені Наказом № 107. Видається цей документ за плату.

Отримання торгового патенту. Цей документ необхідний, зокрема, при торгівлі за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків та платіжних карток, якщо торгова діяльність здійснюється у пунктах продажу товарів

(ст. 1, 3 Закону № 98). Причому дана вимога стосується як оптової, так і роздрібною торгівлі (ч. 2 ст. 3 Закону № 98), а під пунктами продажу товарів розуміють магазини та інші торгові точки, автомагазини, лотки, прилавки і таке інше.

Не оформляють патент такі суб'єкти господарювання:

- які займаються торгівлею виключно товарами вітчизняного виробництва, перелік яких зазначений у ч. 6 ст. 3 Закону № 98;

- сплачують єдиний або фіксований податок.

Закон № 98 передбачає кілька видів патентів. Для здійснення торговельної діяльності видається три патенти: пільговий, звичайний, короткостроковий.

Оформляють патенти в органах податкової служби (ч. 3 ст. 2 Закону № 98) для торгівлі в стаціонарних пунктах – за місцезнаходженням цього пункту; для пересувної торгівлі – за місцем реєстрації суб'єктів господарювання.

Законодавство висуває особливі вимоги до місця розміщення торгового патенту. Головне – патент має бути відкритим та доступним для огляду. Розмістити його слід:

- на фронтальній вітрині магазину або малої архітектурної форми (якщо вітрини немає – біля касового апарату);

- на табличці – для пунктів пересувної торгівлі, лотків, прилавків та інших пунктів торгівлі.

Для торгівлі деякими видами товарів суб'єкт господарювання повинен також оформити ліцензію – документ державного зразка, який засвідчує право ліцензіата на провадження зазначеного в ньому виду господарської діяльності протягом визначеного терміну при виконанні ліцензійних умов, він визначає види діяльності у сфері торгівлі, що підлягають ліцензуванню (ст. 9). Крім того, слід звернути увагу також на інші документи, зокрема:

- Постанова № 21698, якою затверджено перелік органів, що видають ліцензії;

- Постанова № 21755, якою визначено терміни дії ліцензій та розмір плати за ліцензію.

4 Штрихкодування товарів

Система штрихового кодування товарів – одна з передових інформаційних технологій.

Штрихові коди всесвітньо прийнятий спосіб маркування товарів. Таке маркування наносять на упаковку, ярлик або безпосередньо на поверхню товару. Штрих-код – це комбінація чорних і білих вертикальних смуг різної ширини. Кожен код унікальний, і за ним можна ідентифікувати товар і його виробника. Наявність штрих-коду на товарі є безумовною перевагою, оскільки, по-перше, підвищує конкурентоспроможність такого товару; по-друге, допомагає автоматизувати процес торгівлі, полегшити і прискорити роботу з продажу товарів.

В даний час штрихкодування товарів використовується у всьому світі. Для забезпечення єдиних стандартів та методик системи штрихового кодування ще в 1977 р. була створена Європейська асоціація товарної нумерації. Пізніше ця організація стала всесвітньою і з 2003 р. була перейменована в Міжнародну асоціацію автоматичної ідентифікації ДжіЕс1. Впровадження в нашій країні маркування товарів штриховими кодами GS1 почалося з 01.01.97 р. Сьогодні при штрихкодунані товарів слід керуватися Положенням № 255, обов'язковому маркуванню штрих-кодом GS1 підлягають:

- алкогольні напої;
- тютюнові вироби;
- примірники аудіовізуальних творів і фонограм;
- лікарські засоби.

Разом з тим і будь-який інший товар за бажанням виробника або торговця, які в цьому дуже зацікавлені, може бути промаркований кодом GS1.

Для вступу в члени «ДжіЕс1 Україна» потрібно укласти з асоціацією договір, подати пакет документів, сплатити річний та членські внески, а також оплатити вартість послуг з надання коду. Розміри внесків встановлюються асоціацією і залежать від категорії суб'єкта господарювання: фізична або юридична особа (мале, велике). Після присвоєння коду суб'єкту господарювання протягом 30 днів видається свідоцтво з ідентифікаційним кодом товарів.

5 Оформлення куточка покупця

При придбанні товару в роздрібній мережі споживач має право на необхідну, доступну та достовірну інформацію про товар, його виробника, продавця, а також на захист своїх прав державою.

Однією з особливостей організації роздрібної торгівлі є обов'язковість оформлення інформаційного стенда «Куточок споживача», який повинен бути розташований в торговій точці на видному місці.

За порушення вимог щодо оформлення куточка покупця до працівників підприємства, а також до фізосіб – суб'єктів підприємницької діяльності (СПД) може бути застосований адміністративний штраф у розмірі від 1 до 10 неоподатковуваних мінімумів, а при повторному протягом року правопорушенні – від 5 до 27 неоподатковуваних мінімумів.

Якість усіх товарів, які підлягають обов'язковій сертифікації, повинна підтверджуватися сертифікатом відповідності, свідоцтвом про визнання відповідності та/або декларацією про відповідність. Але ці документи оформляються товаровиробниками і повинні бути у них в наявності.

У товаросупровідних документах (накладних, актах і т. п.) повинні бути зазначені реєстраційні номери сертифікатів відповідності, свідоцтва про визнання відповідності, декларації про відповідність. При отриманні від постачальників товарів, що підлягають обов'язковій сертифікації, треба стежити за тим, щоб ці реквізити були вказані у товаросупровідних документах.

ТЕМА 2. Договори в торгівлі

План

- 1 Договори купівлі-продажу.
- 2 Договір поставки.
- 3 Дилерський договір.
- 4 Договір з дистриб'ютором.
- 5 Договір про надання мерчандайзингових послуг.

1 Договори купівлі-продажу

За договором купівлі-продажу продавець передає або зобов'язується передати товар у власність покупцеві, а покупець приймає або зобов'язується прийняти товар і сплатити за нього певну грошову суму.

Сторони повинні включити в договір купівлі-продажу такі умови:

- предмет (вказується, який конкретно товар повинен бути переданий) за договором: найменування, кількість, асортимент;
- ціна (як правило, вказується ціна за одиницю товару та загальна вартість усього товару);
- термін договору (може бути укладений на будь-який термін);
- порядок розрахунків (передоплата, оплата після поставки, відстрочка або розстрочка платежу);
- умови і строки передачі товару (передачею товару вважається його вручення покупцеві, а також перевізникові або організації зв'язку, якщо договором не передбачена доставка товару продавцем).

Право власності на товар за договором купівлі-продажу переходить до покупця з моменту передання йому цього товару, якщо законом або договором не встановлено інше.

2 Договір поставки

Різновидом договору купівлі-продажу є договір поставки. При укладанні договорів поставки застосовуються насамперед спеціальні правила, а потім вже загальні положення договорів купівлі-продажу.

Договір поставки укладається між двома суб'єктами господарювання, поставка товару повинна призначатися для використання підприємницької або іншої діяльності покупця, а не для особистих потреб.

Строки поставки встановлюються сторонами в договорі з урахуванням необхідного ритмічного та безперебійного постачання товарами споживачів. Для цього сторони можуть погодити в договорі графік поставок. Якщо в договорі поставки

строк його дії не зазначений, договір вважається укладеним на один рік.

Якщо продавець є СПД, а предметом купівлі-продажу виступає товар, призначений для особистого, домашнього або іншого використання, не пов'язаного з підприємницькою діяльністю, то такі відносини регулюються договором роздрібної купівлі-продажу. Такий договір є публічним, тобто виставляння товару на продаж, його реклама, розміщення в каталогах є публічною пропозицією купити товар, зверненою до будь-якого потенційного покупця.

Договори роздрібної купівлі-продажу можуть укладатися, в усній формі, наприклад, коли фізична особа купує в магазині товар, повністю сплативши за нього вказану ціну.

3 Дилерський договір

Під дилером розуміється суб'єкт господарювання, який від свого імені і за свій рахунок торгує продукцією, яку він закупив оптом за договором у виробника або імпортера (генерального постачальника). Товар реалізується за узгодженими з виробником (імпортером) цінами в певному регіоні. При досягненні певного обсягу товарообігу виробник (імпортер) надає дилеру відповідні знижки.

Найчастіше дилером стає суб'єкт господарювання, який тривалий час плідно співпрацював з виробником (імпортером) в ролі звичайного покупця.

Відносини дилерського договору на законодавчому рівні не врегульовано. У зв'язку з цим, враховуючи принцип свободи договору, конкретні умови такого договору сторони визначають самостійно, маючи у своїй основі договір купівлі-продажу, хоча в деяких випадках відносини з дилером будуються на основі договорів комісії або зберігання з подальшою реалізацією. Якщо договір буде містити ще й умови про надання послуг, то він буде змішаним (ст. 628 ЦК).

З урахуванням загальних вимог, що ставляться до господарських договорів, дилерський договір повинен укладатися в простій письмовій формі.

У договорі сторони відбивають такі істотні умови:

- предмет договору. Тут можуть бути визначені не тільки товар, який буде передаватися дилеру, а й територія, на якій товар буде реалізовуватися, обсяг продажу на відповідні періоди. Також досить часто вказується, що дилер проводить маркетингову та рекламну діяльність на зазначеній території з метою розширення ринків збуту товарів виробника (імпортера);

- ціна договору. Обумовлюється також, які цінові знижки надаються дилеру і на яких саме умовах (наприклад: «Знижка становить певний відсоток від роздрібною ціни. Застосовується, при досягненні запланованих обсягів продаж»);

- умови і строки передачі товарів, перехід права власності. Сторони визначають, на яких умовах дилер буде отримувати товари від виробника (імпортера) для подальшої реалізації. Чи буде це купівля-продаж або передача товару на умовах комісії або аналогічних принципах. Визначаються також строки поставки і момент переходу права власності на товар;

- порядок і терміни розрахунків;

- термін дії договору;

- відповідальність за порушення умов договору;

- інші права та обов'язки сторін. На практиці досить часто виробник (імпортер) бажає забезпечити на території країни єдину цінову політику. У зв'язку з цим в дилерський договір можуть бути включені певні обмеження прав дилера щодо встановлення цін, за якими буде реалізовуватися продукція виробника (імпортера).

Нерідко дилеру надаються обмежені права на використання фірмового найменування виробника, його товарного знака (наприклад, право на використання імені товарного знака виробника в рекламі та на вивісках торгових приміщень дилера). З цього питання є окремий ліцензійний договір.

Дилеру може передаватися за договором відповідна комерційна інформація (ноу-хау), для того щоб забезпечити надання послуг дилером на рівні не нижче рівня виробника. З цією ж метою виробник встановлює контроль за якістю послуг дилера з продажу товарів такого виробника (у зв'язку з чим, наприклад, виробник зобов'язується в договорі організувати навчання і підвищення кваліфікації персоналу дилера, надавати йому постійне консультативне сприяння).

4 Договір з дистриб'ютором

Це ще один договір, відносини за яким законодавчо не врегульовані. Тому будемо виходити зі сформованої практики.

Дистриб'ютор – це суб'єкт господарювання (як юридична особа, так і фізична особа), який на основі оптових закупівель у великих промислових фірм-виробників здійснює збут товарів певного виду на регіональних ринках. Зазвичай дистриб'ютори отримують переважне право придбавати та продавати обладнання, технічні новинки, програмне комп'ютерне забезпечення.

Як і дилер, дистриб'ютор встановлює тривалі договірні відносини з виробником і представляє його на ринку. Наприклад, можлива ситуація, коли виробник має власного дистриб'ютора з продажу своїх товарів за кордоном, де він на основі укладеного договору є його єдиним представником (генеральним дистриб'ютором). Дистриб'юторські відносини з виробником продукції, як правило, будуються на основі договору купівлі-продажу (поставки), оскільки перш ніж реалізувати продукцію виробника на ринку, дистриб'ютор купує у виробника. Угоди з третіми особами дистриб'ютор укладає від свого імені за свій рахунок.

Дистриб'юторський договір укладається у письмовій формі, а його істотними умовами будуть предмет, ціна і строк договору.

Іноді в договір включається умова, за якою дистриб'ютор зобов'язується забезпечити технічне супроводження товарів силами своїх фахівців (наприклад, при продажу програмного продукту) – надати послуги з монтажу та налагодження обладнання, навчання користування ним. Такі послуги будуть вважатися дистриб'юторськими, а договір буде мати змішаний характер.

5 Договір про надання мерчандайзингових послуг

Мерчандайзинг – це підготовка товарів до продажу в роздрібній торгівлі.

Являє собою комплекс заходів з просування товару, спрямованих на привернення уваги покупців, збільшення їх

зацікавленості придбати певний товар безпосередньо в місці роздрібного продажу. Такими заходами, наприклад, є:

- викладення та розміщення товарів у торговому залі;
- оформлення торгових прилавків;
- організація локальної реклами в торговій точці (розміщення рекламних проспектів, плакатів, виставкових стендів, встановлення фірмового обладнання-холодильника, стелажа і т. п., проведення рекламних акцій – дегустацій, безкоштовної роздачі);
- контроль за наявністю товару в торгових точках (забезпечення його відповідного асортименту і достатньої кількості);
- контроль за ціною політикою в місцях роздрібного продажу (наприклад, домовляються про граничну торговельну надбавку);
- інструктаж продавців роздрібних магазинів щодо споживчих характеристик товару.

Тобто до послуг мерчандайзингу вдаються підприємства-виробники і оптові продавці, щоб забезпечити сприятливі умови для просування своїх товарів у місцях роздрібною торгівлі.

Затвердженої форми договору про надання послуг мерчандайзингу не існує, тому при його укладанні слід застосовувати загальні положення договорів про надання послуг.

Такий господарський договір укладається у письмовій формі і в ньому зазначаються:

- сторони договору (замовник і виконавець). Замовником виступає виробник (оптовий торговець), а виконавцем – зазвичай роздрібне підприємство;
- предмет договору – конкретний перелік послуг, які виконавець зобов'язується надати замовникові. Наприклад, роздрібне підприємство зобов'язується забезпечити можливість проведення всіх необхідних заходів на його території: надати місце для обумовленого товару на торгових полицях у магазині, забезпечити постійну видимість продукції, торговельного обладнання та рекламних матеріалів замовника. При цьому самі заходи будуть проводити або співробітники замовника, або мерчандайзер роздрібного підприємства;

- ціна договору. Якщо сторони не домовилися про безкоштовне надання послуг мерчандайзингу, то замовник зобов'язаний оплатити послуги виконавця (роздрібного продавця). У договорі чітко встановлюється розмір, терміни і порядок оплати;

- термін договору. Сторони самостійно визначають період, протягом якого будуть надаватися мерчандайзингові послуги.

Факт виконання послуг в більшості випадків оформляється актом здачі-приймання наданих послуг, до якого додається звіт про виконані мерчандайзингові заходи. Типової форми акта та звіту не існує, тому такі документи складаються за домовленістю сторін.

Мерчандайзингові послуги можуть також надаватися рекламним агентством. У цьому випадку виробник (оптовий торговець) в договорі з агентством вказує перелік заходів та адреси торгових точок, де вони повинні бути проведені. А вже рекламне агентство укладає договір з роздрібними магазинами і самостійно організовує всі мерчандайзингові заходи.

ТЕМА 3. Застосування реєстрів розрахункових операцій в торговельній діяльності

План

- 1 Нормативно-законодавча база.
- 2 Реєстрація реєстрів розрахункових операцій (РРО).
- 3 Операції, які реєструються через РРО.
- 4 Повернення товару.
- 5 Продаж товарів у кредит (з відстрочкою платежу).
- 6 Порядок формування Z-звіту.

1 Нормативно-законодавча база

Закон про Регістри розрахункових операцій (РРО) – основний нормативний документ, що регламентує застосування РРО та книг обліку розрахункових операцій (КОРО). Згідно із Законом юридичні та фізичні особи – СПД, які здійснюють діяльність у сфері торгівлі з використанням готівкової та

безготівкової (з застосуванням платіжних карток, платіжних чеків і т. д.) форми розрахунків, зобов'язані при продажу товарів застосовувати реєстратори розрахункових операцій (РРО)

Але з цього правила є винятки:

- згідно зі ст. 10 Закону про РРО деякі СПД мають право працювати без РРО, але із застосуванням розрахункових книжок (РК) на підставі Переліку, встановленого Постановою N 1336 (залежно від форм та умов провадження торговельної діяльності та річного обсягу розрахункових операцій з продажу товарів). Наприклад, при роздрібній торгівлі через засоби пересувної торговельної мережі (автомагазин та ін.), розташовані за межами стаціонарних приміщень, РРО не застосовуються, якщо річний обсяг розрахункових операцій з продажу товарів не перевищує 200 тис. грн;

- у випадках, встановлених ст. 9 Закону про РРО, СПД мають право при розрахунках обійтися і без РРО, і без РК. Наприклад, при торгівлі продукцією власного виробництва (крім підприємств торгівлі і громадського харчування), якщо при цьому розрахунки готівкою проводяться в касах підприємства з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів.

2 Реєстрація реєстрів розрахункових операцій (РРО)

Реєстрація РРО здійснюється в органі державної податкової служби за місцезнаходженням (місцем проживання) суб'єкта підприємницької діяльності. До реєстрації приймаються тільки ті РРО, модифікації яких включено до Державного реєстру РРО. Такий Держреєстр постійно оновлюється. Станом на 01.09.09 р. діє Державний реєстр РРО, затверджений Наказом N ° 461.

Якщо РРО використовуватиметься на території іншої адміністративно-територіальної одиниці, то його потрібно поставити на облік в органі Державної податкової служби (ДПС) за місцем використання, але ця вимога не поширюється на резервні РРО та РРО, призначені для виїзної торгівлі. Якщо у підприємства є мережі відокремлених філій, які перебувають на обліку в місцевих органах ДПС як платники податків і самостійно сплачують податок на прибуток, то РРО можуть зареєструвати за місцезнаходженням таких філій.

Для реєстрації РРО до органу ДПС подаються такі документи:

а) заява в довільній формі, де треба вказати сферу застосування РРО, його модифікацію, заводський номер, версію програмного забезпечення, виробника або постачальника, дату виготовлення;

б) свідоцтво про державну реєстрацію СПД (тільки для тих СПД, які не мають зареєстрованих у даному податковому органі РРО або КОРО);

в) документ, що підтверджує право власності або користування РРО;

г) паспорт або формуляр на РРО;

д) дозвіл місцевого органу виконавчої влади на розміщення господарчої одиниці, договір оренди або документ, що підтверджує право власності або користування приміщенням, де буде використовуватися РРО;

е) довідка про скасування реєстрації у разі, якщо реєструється РРО, який був раніше зареєстрований іншими СПД.

Після реєстрації СПД отримує довідку про резервування фіскального номера РРО і протягом п'яти днів після цього він повинен звернутися в сервісний центр, де РРО переведуть у фіскальний режим роботи і опломбують.

Копію довідки про опломбування РРО слід подати до органу ДПС. Якщо цього не зробити протягом п'яти днів, то довідка про резервування фіскального номера буде вважатися недійсною.

Крім самого РРО в органах ДПС необхідно зареєструвати і книгу обліку розрахункових операцій (КОРО) на цей РРО.

3 Операції, які реєструються через РРО

Всі розрахункові операції проводяться через РРО з використанням режиму – попереднє програмування найменування, ціни товарів (послуг) та обліку їх кількості (п. 11 ст. 3 закону про РРО).

Для цього в РРО програмується весь асортимент товару (по кожному товару вноситься код, найменування товару і вартість одиниці товару).

При отриманні передоплати може бути використано кілька варіантів програмування, назвемо два з них.

1 Виділяється спеціальний код для програмування передоплати «Передплата». При цьому не програмується найменування товару, його кількість і ціна, а фіксується тільки надходження готівки. Правда, даний варіант не відповідає вимогам Закону про РРО щодо попереджувального програмування найменування і ціни, але фахівці ДПС проти такого варіанта не заперечують. Спеціальних кодів для програмування передоплати не виділяється. 2 При отриманні передоплати пробивається чек, в якому відображаються найменування товару, ціна і кількість, відповідне сумі отриманих коштів. Наприклад, при передоплаті 10 % вартості автомобіля касир під відповідним кодом товару вкаже кількість 0,10. Такий варіант програмування також має недолік: спотворюється облік кількості реалізованого товару.

4 Повернення товару

Видача готівкових коштів за повернутий покупцеві товар (ненадану послугу) вважається розрахунковою операцією (ст. 2 закону про РРО), тобто така видача повинна проводитися через РРО з роздрукуванням відповідних розрахункових документів.

Згідно з п. 4.7 Порядку N 614/1 при поверненні товару негативна сума в чеку (перед сумою виданих коштів стоїть знак «мінус») роздруковується, коли алгоритм роботи даного РРО дозволяє накопичувати у фіскальній пам'яті від'ємні суми розрахунків. Якщо ж РРО не забезпечує такого накопичення, тоді замість реєстрації від'ємної суми допускається реєстрація видачі коштів за допомогою операції «Службова видача». Застосування операції «Сторно» не допускається.

Якщо сума виданих коштів при поверненні товару перевищує 100 грн, матеріально відповідальна особа підприємства або особа, яка безпосередньо здійснювала розрахунки (продавець – касир), зобов'язана скласти акт про видачу коштів. В акті необхідно вказати (п. 4.8 Порядку N 614/1):

- дані документа, що посвідчує особу покупця, який повертає товар;

- відомості про товар, причину повернення;
 - суму виданих коштів;
 - номер, дату і час видачі розрахункового документа.
- Акт зберігається в бухгалтерії підприємства три роки.

5 Продаж товарів у кредит (з відстрочкою платежу)

Тут ситуація аналогічна ситуації з передоплатою. Тобто підприємство самостійно має визначити, який режим програмування РРО йому вибрати: окремо запрограмувати коди «Післяплата», «Погашення кредиту» (саме так рекомендує надходити ДПАУ в пп. 2.2.17, 2.2.31 і 2.2.139 Оглядового листа N2 14083) або при отриманні готівки в погашення кредиту пробивати через РРО ту кількість товару, яка відповідає даній сумі.

Внесення розмінної монети, видача готівки не пов'язані з розрахунковими операціями.

Відповідно до Положення N2 бзс7 (п. 2.13) каса магазину повинна бути забезпечена розмінною монетою для видачі здачі. Поповнення розмінною монетою ящика РРО (може повторюватися кілька разів протягом дня) виконується через операцію «Службове внесення» (п. 4.5 Порядку N2 614/1). За допомогою цієї ж операції до початку роботи РРО (до проведення першої розрахункової операції) реєструють суму готівки, що залишилася в ящику РРО після виконання Z-звіту.

Видача готівки, якщо вона не пов'язана з проведенням розрахунків, повинна проводитися через операцію РРО «Службова видача».

6 Порядок формування Z-звіту

У пункті 9 ст. 3 закону про РРО сказано, що необхідно щодня роздруковувати фіскальні звітні чеки (Z-звіти), тобто проводити обнулення оперативної пам'яті РРО. Після того як Z-звіт роздрукований, його підклеюють в розділ 1 КОРО і на його підставі заповнюють розділ 2 КОРО.

У додатку до Постанови N2 199 є уточнення: максимальна тривалість зміни не повинна перевищувати 24 години. Таке

обмеження введено, щоб запобігти переповненню оперативної пам'яті і втраті даних.

Зміною вважається період роботи РРО від моменту реєстрації першої розрахункової операції після виконання Z-звіту до виконання наступного Z-звіту (п. 2 Постанови N 199).

Отже, підприємство, що працює в цілодобовому режимі, має виконати Z-звіт не пізніше ніж через 24 години з моменту реєстрації першої розрахункової операції. Тому, якщо персонал підприємства працює добами (при режимі «доба – трое»), то наказом по підприємству повинна бути встановлена технологічна перерва, наприклад з 23.30 до 00.00, і потрібно проводити Z-звіти таким чином, щоб перерва між ними не перевищувала 24 години.

Якщо ж на підприємстві дві або три зміни, то роздрукування Z-звітів буде проводитися частіше, наприклад кожні вісім або 12 годин на кінці кожної робочої зміни під час перезміни касирів. На підприємстві на цей час також встановлюється технологічна перерва.

При роздрукуванні декількох Z-звітів протягом робочого дня всі вони підклеюються в розділі 1 КОРО, записи в розділ 2 КОРО повинні бути внесені по кожному Z-звіту окремо.

ТЕМА 4. Організація первинного обліку товарів

План

- 1 Документальне оформлення руху товарів.
- 2 Звітність матеріально відповідальної особи.
- 3 Аналітичний облік товарів.

1 Документальне оформлення руху товарів

Товари на підприємстві торгівлі надходять від постачальників на підставі договорів поставки або купівлі – продажу. Договір поставки (купівлі – продажу) є основним правовим документом, що визначає права та обов'язки постачальників і покупців. Основними його реквізитами є: найменування сторін, найменування і кількість товарів, ціни, строки поставки, порядок розрахунків.

При відвантаженні товарів постачальник виписує супровідний документ (товарно – транспортна накладна, рахунок – фактура, накладна), на підставі якого здійснюється приймання за кількістю і якістю.

У бухгалтерському обліку порядок приймання товарів за кількістю і якістю тісно пов'язаний з моментом виникнення матеріальної відповідальності. Матеріальна відповідальність виникає з моменту приймання товарів за кількістю матеріально відповідальних осіб. Якщо вона збігається з часом приймання за якістю, то матеріальна відповідальність виникає в момент накладання штампу і підпису матеріально відповідальної особи в супроводжувальних документах.

Приймання товарів за якістю і кількістю не призупиняється при відсутності транспортних і супроводжувальних документів. У цьому випадку складається акт у двох екземплярах про фактичну наявність товару і робиться відмітка про відсутність документів.

Один екземпляр направляється постачальнику, а другий служить підставою для оприбуткування товарів. У комісію з приймання товарів без супроводжувальних документів включається в обов'язковому порядку товарознавець і представник суспільства або іншої незацікавленої організації. При неможливості встановлення цін на товари, що надійшли за неотфактурованими поставками, матеріально відповідальна особа оприбутковує їх за натуральним показником на відповідальне збереження, складає окремий товарний чек. При визначенні ціни товари оприбутковуються у встановленому порядку.

Приймання товару, відпущеного без тари, у відкритій тарі, а також приймання за вагою бруто і кількістю місць продукції, відправленої в тарі, може проводитися:

а) на складі одержувача – за умови доставки товару відправником;

б) на складі відправника – в разі вивозу товару одержувачем;

в) на місці розпломбування або на місці розвантаження неопломбованих транспортних засобів і контейнерів або на складі – при доставці і видачі товару транспортною організацією.

Приймання товару, одержаного в непошкодженій тарі, за вагою нетто і кількістю товарних одиниць, що складають кожне місце, здійснюється, як правило, на складі кінцевого отримувача.

Якщо при прийманні товарів встановлена недостача або невідповідність кількості, покупець (отримувач) повинен призупинити подальше приймання, забезпечити збереження товарів, не змішуючи з іншими однорідними товарами, скласти акт первинного приймання товарів.

У випадку невідповідності ваги бруто окремих місць ваги, вказаному в транспортних або супровідних документах або на трафареті, отримувач не повинен порушувати цілісності тари і упаковки.

Якщо ж вага бруто правильна, а недостача товару встановлена при перевірці ваги нетто або кількості товарних одиниць в окремих місцях, отримувач повинен призупинити приймання інших товарів, зберегти і пред'явити документи представнику відправника тари і упаковки відкритих місць і товарів, який в них знаходиться.

Одночасно з призупинкою приймання отримувач повинен викликати для участі в прийманні товару і складання двостороннього акта представника відправника (постачальника – якщо товар отриманий в оригінальній упаковці або непошкодженій тарі виробника, що не є відправником), якщо він знаходиться у цьому населеному пункті. Представник іногороднього відправника (виробника) викликається тільки у випадку, передбаченому в особливих умовах поставки або у договорі.

Представником незацікавленої організації або суспільства може бути тільки особа, компетентна в питаннях визначення кількості і якості товару, що підлягає прийманню. Категорично забороняється виступати в ролі представника суспільності підприємства-отримувача керівнику цього підприємства або його заступникам, працівникам торгового відділу, бухгалтерам, юрисконсультам, особам, пов'язаним з обліком, збереженням, оформленням товарно-матеріальних цінностей.

За результатами приймання складається відповідний акт в п'яти екземплярах.

При надходженні товарів на склади, магазини або підприємства харчування в більшості випадків недостачі товарів за супровідними документами постачальників немає. Незначні недостачі можуть утворитися за продовольчими товарами у скляній тарі (биття товарів у дорозі), за якими передбачено природні витрати при транспортуванні (в дорозі).

Акти на недостачу в цих випадках, як правило, не складаються, на супроводжувальному документі робиться відповідний запис за спільними підписами сторін. Матеріально відповідальна особа відповідно оприбутковує товари за мінусом суми втрат при транспортуванні. Бухгалтерія, отримавши товарний звіт, робить розрахунок втрат за нормами і списує на собівартість реалізованих товарів у період надходження товарів (Дт 902 / Кт 28).

Порядок кількісного і якісного приймання товарів покупцем залежить від того, надходять вони в тарі або без неї. У більшості груп товарів народного споживання встановлений наступний порядок їх приймання: незатарені товари приймають за кількістю в момент отримання; товари в тарі приймають спочатку за масою брутто і кількістю місць, а за масою нетто і кількістю одиниць – одночасно з відкриттям тари, але не пізніше 10 днів (щодо швидкопсувних товарів – до 24 годин) з моменту отримання товару. Швидкопсувні товари приймають за якістю одночасно з їх прийманням за кількістю, тобто протягом 24 годин з моменту отримання вантажу.

Під час приймання товарів за якістю не завжди можна встановити виробничі дефекти. Торговим організаціям дано право, незалежно від результатів перевірки якості, у встановлені строки актувати виробничі дефекти, якщо вони будуть виявлені при підготовці товару до роздрібного продажу або під час роздрібного продажу впродовж чотирьох місяців після отримання товару. Акт про приховані дефекти повинен бути складений упродовж п'яти днів після встановлення факту наявності дефекту. В такий же період аналогічний акт складається щодо товарів з гарантійними строками використання або збереження, але не пізніше закінчення гарантійного строку.

Приймання імпортованих товарів, що надійшли в упаковці іноземних фірм, за кількістю, якістю і комплексністю повинно здійснюватися з обов'язковою участю експерта.

Масу, об'єм і кількість продуктів і товарів, що надійшли, встановлюють шляхом зважування, обміру і перерахунку. При неможливості зважування продуктів без тари або коли відкрита тара веде до їх псування, масу нетто визначають шляхом віднімання із бруто маси тари за трафаретом, зазначеним на тарі. Фактичну масу тари перевіряють після її звільнення.

Для отримання товарів на складі постачальника матеріально відповідальній особі видається довіреність. Бланки довіреностей є документами суворої звітності; облік їх отримання, збереження і використання ведеться відповідно до Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на отримання матеріальних цінностей.

Довіреність оформляється на спеціальних типових позавідомчих формах бланків. У довіреності в обов'язковому порядку розписується особа, яка її отримала. Вона також підтверджується підписами керівника і головного бухгалтера підприємства – отримувача і завіряється печаткою підприємства. Без вищевказаних підписів, печатки, з повністю чи частково незаповненими реквізитами довіреність вважається недійсною. Незаповнені строки довіреності прокреслюються. Строк дії довіреності не повинен перевищувати 10 днів.

Видача довіреності на отримання цінностей, розрахунки за якими здійснюються в порядку планових платежів або доставка яких здійснюється централізовано – кільцевими перевезеннями, допускається на календарний місяць.

Довіреність на отримання цінностей видається тільки посадовим особам, які працюють на даному підприємстві. Довіреність особам, які не працюють на даному підприємстві, може бути видана за дозволом керівника підприємства, якщо підприємство, де працює дана особа, видало йому довіреність на отримання подібних цінностей в тій же кількості.

Видані довіреності реєструються в спеціальному журналі, про використання довіреності або повернення невикористаної довіреності в журналі робиться відмітка за номерами документів (накладних, актів і т. д.) на отримання цінностей або про дату

повернення довіреності. Повернені невикористані довіреності погашаються підписом “Не використана” і зберігаються впродовж строку, встановленого для збереження первинних документів.

Працівник, що отримав довіреність, повинен прозвітувати перед бухгалтерією про виконання доручення не пізніше наступного дня. Невикористані довіреності повертаються на наступний день після закінчення строку їх дії. Особам, які не прозвітували раніше отримані довіреності, заборонено видавати нові довіреності на отримання товарів.

У бухгалтерському обліку зроблені такі проводки (таблиця 1).

Таблиця 1

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1 Оприбутковано куплені бланки довіреностей	209	361
2 Відображення суми ПДВ при наявності податкової накладної	641	361
3 Списання витрачених бланків довіреностей на основі підтвердженого акта ($15 \cdot 0,25 = 3,75$ грн)	92	209
4 Віднесені на фінансовий результат від основної діяльності адміністративні витрати	791	92

Наряду з прийманням товарів за кількістю і якістю контроль за їх надходженням здійснюється шляхом реєстрації і ретельної перевірки правильності і дійсності всіх супроводжувальних документів. Працівники бухгалтерії перевіряють таксування, арифметичні підрахунки в документах: кожен документ фіксується в реєстрі за допомогою лінійного (позиційного) запису, де з одного боку відображають вартість прийнятих товарів і тари, а з іншого – суми, сплачені за ці цінності.

За деякими продовольчими товарами, за якими утворюються відходи при підготовці їх до продажу, прийняття на матеріально відповідальних осіб здійснюється вагою нетто (за вирахуванням відходів за нормами). Норми відходів підтверджені наказом № 122 від 14.12.89 р. і № 37 від 31.03.89 р.

Розрахунок розмірів за затвердженими нормами здійснюється безпосередньо в супроводжувальних товарних документах постачальника. При оприбуткуванні товару на підставі вказаного розрахунку зменшується торгова націнка на вартість відходів. При підготовці до продажу товару акт на списання відходів не складається.

Постачальник в супроводжувальних документах вказує вільну відпускну ціну товару, тари, також в товарно-супроводжувальній накладній відображаються витрати на доставку з вказанням суми податку на додану вартість.

2 Звітність матеріально відповідальної особи

У строго встановлені графіком строки матеріально відповідальні особи зобов'язані здати у бухгалтерію всі прибуткові і витратні документи при товарних звітах. Строки подання у бухгалтерію звітів встановлюють керівники і головні бухгалтери підприємства, вони залежать від обсягу документації, спеціалізації підприємства та інших умов. Звіти можуть подаватися щоденно або раз на три, п'ять, сім днів.

У товарному звіті наводяться залишки товарів і тари на початок і кінець облікового періоду, вказується вартість товарів і тари за кожним прибутковим і витратним документу. Вартість реалізованих товарів на підприємствах роздрібної торгівлі, записану в товарному чеку, необхідно звірити з сумою торгової виручки по касовому звіту.

У невеликих магазинах, що не мають поділу на відділи і секції, а також в палатках, кіосках дрібнороздрібної мережі замість товарних можна складати товарно-касові звіти. В них вказуються ті ж дані, що і в товарних звітах, і, крім того, вони відображають здану торгову виручку по кожному документу. Такими документами є квитанції прибуткових касових ордерів на здану виручку, копії супроводжувальних відомостей, якщо виручка здається інкасатору, і т. д.

Продавці, що торгують з лотків, ручних візків і т. д., можуть не звітувати перед бухгалтерією. Працівники цієї мережі щоденно по закінченні торгівлі зобов'язані здати всю торгову виручку, а залишок непроданих товарів повернути до магазину.

Відпуск товарів такими працівниками оформляється витратно – прибутковими накладними, які виписуються у двох екземплярах. Один з них залишається у матеріально відповідальній особі, що відпускає товар, а інший повинен бути обов'язково виданий продавцю (лоточнику).

При перевірці товарних звітів необхідно виділити три основних види зустрічної перевірки:

а) товарні документи на надходження товарів від постачальників, докладені до товарного звіту і зафіксовані в реєстрі товарних документів, що надійшли, зіставляють з екземпляром постачальника на цей товар, який надійшов у відділення банку при оплаті; це дозволяє бухгалтеру встановити повноту і своєчасність оприбуткування товарів;

б) при переміщенні товарів всередині підприємства слід взаємно звірити документи торгових одиниць, відпущених товарів, з документами торгових одиниць, що їх отримали; це дає можливість бухгалтеру контролювати правильність оприбуткування товарів однією матеріально відповідальною особою і правильність списання товарів іншою;

в) на підприємствах роздрібної торгівлі суму товарів, реалізованих за готівковий розрахунок, вказану в товарному звіті, звіряють із сумою виручки по касових звітах, завдяки цьому бухгалтер контролює, з одного боку, правильність списання реалізованих товарів матеріально відповідальними особами, а з іншого – правильність оприбуткування виручки за ці товари.

В умовах ручної праці в ряді випадків використовуються товарні звіти, суміщені з обліковими реєстрами. Так, наприклад, товарний звіт може бути суміщений з обліковим реєстром за рахунком 28 “Товари”. На практиці застосовуються також товарні звіти, прибуткова частина яких суміщається з обліковим реєстром за рахунком 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, а витратна частина – з обліковим реєстром за рахунком 28 “Товари”. Підсумкові дані звітів – реєстрів за місяць використовуються для складання зведених реєстрів у цілому по підприємству. Застосування таких товарних звітів – реєстрів сприяє скороченню обсягу розрахункових робіт, так як виникає можливість виключення перенесення багатьох відомостей з

товарних звітів у реєстри бухгалтерського обліку. Звіти такої форми доцільно застосовувати при складанні звітності за кілька днів.

Перевірені звіти матеріально відповідальних осіб і докладені до них документи служать підставою для відображення руху товарів і тари на рахунках бухгалтерського обліку.

У роздрібній торгівлі для обліку товарів і склотари призначений рахунок 282 “Товари торгівлі”, а для обліку тари – рахунок 284 “Тара під товарами”. Обов’язковою умовою правильної організації обліку є єдність одних і тих же товарів при їх оприбуткуванні (по дебету рахунка) і при списанні на витрати (по кредиту рахунка).

Облік товарів на підприємствах роздрібною торгівлі ведеться за роздрібними цінами. Для відображення торгової націнки на товари використовується регулюючий контрактивний (пасивний за структурою) рахунок 285 “Торгова націнка”.

Облік транспортних витрат, вказаних в документах постачальника, ведеться на рахунку 281 “Товари на складі” і входить до первісної вартості товарів. При цьому транспортні витрати відображаються в первісній вартості товарів без податку на додану вартість, а сума ПДВ включається в податковий кредит за податком на додану вартість. При оприбуткуванні товарів в обліку слід відобразити такі дані (таблиця 2).

Таблиця 2

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1 Відображена вартість товарів за відпускними цінами постачальника без ПДВ з включенням у валові витрати	281	631
2 Відображена сума ПДВ, вказана у відпускній ціні постачальника при наявності податкової накладної постачальника	641	631
3 Відображена сума торгової надбавки і сума ПДВ	282	285

Продовження таблиці 2

1	2	3
4 Відображена сума транспортних витрат (без урахування ПДВ), вказана в документах постачальника	281	631
5 Відображена сума ПДВ на вказані послуги з доставки товару при наявності податкової накладної	641	631
6 Відображена вартість тари, вказаної в супроводжувальних документах постачальників з включенням у валові витрати	284	631

У дебет рахунку 281 записується тільки вартість товарів, що фактично надійшли на підприємство. Кредитовий оборот рахунку 631 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, тотожність з сумою “до оплати” в супроводжувальному документі постачальника (товарному і розрахунковому) свідчить про правильність зроблених облікових записів з оприбуткування товарно – матеріальних цінностей.

Синтетичний облік товарів

У бухгалтерському обліку відображається, як показано у таблицях 3 – 5.

Таблиця 3

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1 Оприбутковані товари за купівельною ціною без ПДВ	282	631
2 Відображення суми ПДВ при наявності податкової накладної	641	631
3 Відображення транспортних витрат	282	631
4 Відображення ПДВ на послуги з доставки при наявності податкової накладної	641	631
5 Відображення торгової націнки	282	285

Продовження таблиці 3

1	2	3
6 Відображення товарів без ПДВ, що фактично надійшли	282	631
7 Відображення втрат в межах природних втрат	902	631
8 Відображення суми ПДВ при наявності податкової накладної	641	631
9 Відображення торгової націнки на отриманий товар і ПДВ	282	285
10 Списання недостачі в межах норм природних витрат на фінансовий результат	791	902

Таблиця 4

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Відображення товарів, що фактично надійшли	282	631
Відображення ПДВ, які відносяться до товарів, що фактично надійшли, при наявності податкової накладної	641	631
Відображення дебіторської претензійної заборгованості постачальника:		
а) * на суму без ПДВ	374	631
б) ** на суму ПДВ	374	631
Відображення торгової націнки на отриманий товар	282	285

Таблиця 5

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Перераховані грошові кошти за майбутню поставку товарів:		
а) на суму без ПДВ	371	311
б) на суму ПДВ	371	311

Продовження таблиці 5

1	2	3
При отриманні податкової накладної	641	644
Оприбуткування товарів	281	371
Відображення ПДВ на товари, що фактично надійшли	644	371
Відображення дебіторської претензійної заборгованості постачальника:		
а) на суму без ПДВ	374	371
б) на суму ПДВ	374	371
Відображення торгової націнки на отриманий товар	282	285
Недостача погашена постачальником шляхом:		
а) допоставки товарів		
а) оприбуткування товарів, отриманих в погашення претензійної заборгованості постачальника	282	374
б) відображення ПДВ на отримані товари	644	374
б) перерахування претензійної заборгованості постачальника		
в) зарахування сум в погашення претензійної заборгованості постачальника		
а) на суму без ПДВ	311	374
б) на суму ПДВ	311	374

3 Аналітичний облік товарів

Одним зі складних питань організації матеріального обліку є одержання інформації про наявність і рух запасів у сортовому, аналітичному розрізі. При великій номенклатурі запасів у підприємстві застосовується оперативно-бухгалтерський метод обліку запасів. При цьому методі кількісно-сортівий облік на складах ведеться в картках складського обліку (ф. № М-12), що відкриваються на кожен номенклатурний номер запасів. Записи в картках матеріально відповідальними особами здійснюються щодня на підставі прибутково-видаткових документів з надходження і витрати запасів з виведенням залишку після

кожного запису (для забезпечення контролю за дотриманням норми запасу).

Бухгалтерія здійснює постійний контроль за правильністю складського обліку і його відповідністю прибутково-видатковим документам. З цією метою працівники бухгалтерії, що ведуть облік, у встановлені дні (але не рідше одного разу на тиждень) йдуть на склад і в присутності матеріально відповідальної особи перевіряють правильність зроблених ними записів і виведених залишків у картках складського обліку. Після цього за реєстрами приймають прибутково-видаткові документи, підтверджуючи факт одержання документів і правильність записів своїм підписом на картках складського обліку (у графі «Контроль»).

Після цієї перевірки картки складського обліку перетворюються з реєстрів оперативного обліку в реєстри оперативно-бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим відпадає необхідність вести в бухгалтерії рівнобіжну картотеку аналітичного обліку матеріалів.

Аналітичний облік запасів у бухгалтерії здійснюється тільки в грошовому вимірі по укрупнених групах товарно-матеріальних цінностей у розрізі синтетичних рахунків, субрахунків і місць збереження (матеріально відповідальною особою).

Для ув'язування кількісного складського обліку з вартісним бухгалтерським обліком для кожного складу (матеріально відповідальної особи) відкривають сальдову відомість (чи книгу залишків матеріалів). Ці відомості (книги) кожного 1-го числа місяця бухгалтерія передає на склади для перенесення в них матеріально відповідальними особами з карток складського обліку кількісних залишків кожного виду і сорту запасів на початок нового місяця. У бухгалтерії ці залишки оцінюють по прийнятих облікових цінах, підраховують підсумки вартості їх по групах і складах у цілому, а потім звіряють з даними бухгалтерського обліку. При виявленні розбіжностей по тій чи іншій групі помилки виявляють і виправляють до складання балансу.

У визначений термін матеріально відповідальною особою складається матеріальний звіт і разом із прибутково-видатковими документами здається в бухгалтерію. Матеріальний звіт складається у двох екземплярах. Перший екземпляр звіту з

прикладеними документами залишається у бухгалтера, другий – повертається матеріально відповідальній особі. Помилки, виявлені в матеріальному звіті при перевірці його бухгалтером, повинні бути виправлені матеріально відповідальною особою в обох екземплярах звіту.

У бухгалтерії аналітичний облік матеріалів за найменуваннями ведеться в картках кількісно-сумарного обліку, на підставі яких наприкінці місяця складаються оборотні відомості по аналітичних рахунках (по складах і матеріально відповідальним обличчям). Підсумки оборотних відомостей узагальнюються і звіряються з даними складського обліку і бухгалтерського обліку.

При незначній кількості товарно-матеріальних цінностей і відсутності складів замість карток облік у коморах може вестися в матеріальних звітах, у яких показується залишок товарів (по найменуваннях) на початок місяця, їхнє надходження і витрата за місяць і залишок на кінець місяця. До звіту додаються прибутково-видаткові документи.

У бухгалтерії аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей ведеться в картках кількісно-сумарного обліку, за даними яких наприкінці місяця складають оборотні відомості по аналітичних рахунках і звіряють з даними складського обліку (таблиця 6).

Таблиця 6

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
Оприбуткування товарів, що надійшли, за вартістю без ПДВ	282	631
Відображення ПДВ в ціні товару за фактичним надходженням при наявності податкової накладної	644	631
Відображення недостачі (без ПДВ)	947	631
Відображення ПДВ, яка відноситься до суми недостачі	644	631

Продовження таблиці 6

1	2	3
Відображення торгової націнки на отриманий товар	282	285
Сплачено рахунок постачальника	631	311
Отримана податкова накладна	641	644
Віднесення недостачі в нарахування матеріально відповідальній особі:		
а) в сумі недостачі за купівельними цінами, включаючи ПДВ;	375	716
б) на суму товарної націнки	375	716
Погашення недостачі експедитором:		
а) ** на суму без ПДВ;	301	375
б) на суму ПДВ	301	375
Нарахування податкового зобов'язання у зв'язку з:		
а) відшкодуванням сплаченого постачальнику ПДВ з купівельною ціною недостачі;	947	641
б) відшкодування ПДВ, що припадає на товарну націнку	947	641
Відображення фінансових результатів від операції	791 716	947 791

ТЕМА 5. Формування первісної вартості товарів

План

- 1 Порядок формування первісної вартості товарів.
- 2 Облік транспортно-заготівельних витрат.
- 3 Синтетичний облік придбання товарів.
- 4 Переоцінка товарів.

1 Порядок формування первісної вартості товарів

Придбані або отримані товари зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Поняття первісної вартості значно змінилося і залежить від способу отримання товарів.

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

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, безпосередньо не пов'язані з придбанням, доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первісна вартість у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених П (С) БО 9 «Запаси».

Згідно з П (С) БО 9 первісна вартість запасів (товарів), що придбані за плату, дорівнює собівартості запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, сплачувані постачальнику (продавцю) згідно з договором;
- суми, сплачувані за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству (зокрема, до таких податків відносяться ПДВ, що сплачується при ввезенні товарів на митну територію України за товари, які використовуються у виробництві продукції, що не є об'єктом оподаткування ПДВ або звільненої від ПДВ);
- витрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати на страхування і ризики транспортування запасів;
- інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів і доведенням і їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

При безоплатному отриманні товарів, згідно з П (С) БО 9, первісною вартістю визнається їх справедлива вартість. При відсутності іншої інформації справедливою вартістю можна вважати ціну, зазначену в документах (актах, накладних та ін.) на

передачу. На суму (з урахуванням ПДВ), зазначену в документах, збільшиться дохід підприємства. Відобразимо проводку, яку повинні зробити торговельні підприємства при безоплатному отриманні товару:

Дт 281 «Товари на складах»,

Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Запаси оприбутковуються за первісною вартістю, яка формується від способу надходження (таблиця 7).

Таблиця 7

Спосіб надходження	Формування первісної вартості товарів
1 Придбання за грошові кошти	Ціна постачальника без ПДВ + ТЗВ (витрати на доставку навантаження, розвантаження)
2 Виготовлені власними силами	Сума фактичних витрат на виготовлення
3 Безкоштовно отримані запаси	За справедливою вартістю
4 Внесок до статутного капіталу	За справедливою вартістю погоджено із засновниками
5 Обмін на подібні запаси	За балансовою вартістю переданих запасів
6 Обмін на неподібні запаси	За справедливою вартістю

2 Облік транспортно-заготівельних витрат

Облік транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), понесених при придбанні товарів, регулюється п. 9 П (С) БО 9. ТЗВ включають в себе такі види витрат:

- оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи;
- плата за транспортування товарів усіма датами транспорту до місця їх використання;
- страховка (плата за страхування ризиків транспортування товарів).

У бухгалтерському обліку ТЗВ можуть відбиватися двома методами: або розподіляються на кожну одиницю придбаного товару або враховуються на окремому субрахунку.

Підприємство самостійно визначає, враховувати ТЗВ на окремому рахунку чи безпосередньо розподіляти їх на окрему одиницю придбаного товару.

Розподіл ТЗВ на одиницю придбаного товару при його оприбуткуванні: підприємство відносить ТЗВ на ті товари, з якими вони безпосередньо пов'язані.

При обліку ТЗВ на окремому субрахунку вони розподіляються на загальну вартість товарів, включаючи і ті товари, з якими ТЗВ не пов'язані безпосередньо. У зв'язку з цим собівартість реалізованого за місяць товару в залежності від того, який метод обліку ТЗВ вибрало підприємство, може бути різним.

Метод обліку, обраного торговим підприємством, повинен бути закріплений в наказі про облікову політику підприємства.

Згідно з ПСБО транспортно-заготівельні витрати включають до первісної вартості запасів.

На підприємстві транспортно-заготівельні витрати можуть безпосередньо включати в себе вартість запасів або відбиватися на окремому субрахунку.

Порядок відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат обумовлено в наказі про облікову політику. Якщо транспортно-заготівельні витрати відображаються на окремому субрахунку, то їх сума розподіляється між сумами залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою вибулих запасів за звітний місяць.

$$\text{Ср. \% ТЗВ} = \frac{\text{ТЗВ(на початок місяця)} + \text{ТЗВ(надійшли)}}{\text{Запаси(на поч.місяця)} + \text{Запаси(надійшли)}}$$

$$28 \text{ ТЗВ} = \text{С}(28 \text{ ТЗВ} + \text{Об}(28 \text{ ТЗВ}) / \text{С}(28 \text{ рах.}) + \text{Об}(28 \text{ рах.});$$

$$\text{ТЗВ(виб.)} = 28 \text{ Ср.\%ТЗВ} * \text{З}(28 \text{ виб.}).$$

3 Синтетичний облік придбання товарів

Облік товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу, ведеться на рахунку № 28 "Товари". Цей рахунок використовують в основному збутові торгіві та заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. Рахунок № 28 "Товари" на промислових та інших виробничих підприємствах

застосовується для будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, яка виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо. На рахунку № 28 "Товари" постачальницькі, збутові, торгові підприємства ведуть облік також купівельної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку № 11 "Інші необоротні матеріальні активи" чи № 20 "Виробничі запаси".

Бухгалтерські проводки з обліку товарів надано у таблиці 8.

Таблиця 8

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Оприбутковано товари, вироблені власними силами	28	23
Оприбутковані відходи в результаті браку	28	24
Приведена до складу товарів готова продукція	28	26
Оприбутковані товари від підзвітної особи (без ПДВ)	28	372
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372
Оприбутковані товари від постачальника (без ПДВ)	28	631
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
Безоплатно отримані товари	28	718
Оприбутковані надлишки товарів під час інвентаризації	28	719
Відображені транспортно-заготівельні витрати	28	631, 658, 372

4 Переоцінка товарів

Дуже часто торговельним підприємствам доводиться робити уцінку товарів, адже з часом їх споживчі якості погіршуються

(продукти псуються, одяг виходить з моди), а вкладені в товар кошти потрібно хоч якось повернути. А буває і навпаки – ціна раніше уціненого товару зростає і підприємства його дооцінюють.

Переоцінкою товару вважається зміна його ціни у бік збільшення (дооцінка) або зменшення (уцінка). Мета переоцінки – достовірне відображення вартості товару в обліку.

Відповідно до п. 1 Положення № 120 уцінці, зокрема, підлягають:

- товари, що залежалися, тобто не мають збуту більше трьох місяців;

- товари, що частково втратили свою первісну якість.

Уцінка проводиться за потреби згідно з рішенням керівника підприємства, на підставі даних інвентаризації або даних обліку на перше число місяця (п. 4 Положення № 120).

Розмір уцінки визначається комісією з урахуванням ступеня втрати споживчих якостей, насиченості ринку, кількості залишків товару на підприємстві. Експертна оцінка може здійснюватися комісією, затвердженою керівником підприємства, без залучення сертифікованих спеціалістів (лист N ° 65).

Інформацію про уцінені товари записують в опис-акт. Складається цей документ у двох примірниках і підписується членами комісії та матеріально відповідальними особами.

Матеріали уцінки розглядаються і затверджуються керівником підприємства у дводенний термін, після чого перший примірник опису-акта передається бухгалтерській службі, другий – матеріально відповідальній особі.

Відзначимо, що раніше уцінені, але не реалізовані товари можуть уцінюватися повторно до рівня ціни, можливої для реалізації (п. 11 Положення № 120).

Дооцінка балансової вартості можлива тільки щодо товарів, які (п. 28 П (С) БО 9):

- були раніше уцінені;
- є активами на дату балансу.

Дооцінка товарів не регламентується ніякими нормативними документами, а типова форма акту дооцінки відсутня.

Результати уцінки товарів відображаються в тому місяці, в якому був складений опис-акт уцінки (п. 19 Положення № 120).

Нагадаємо, що в бухгалтерському обліку та звітності запаси повинні відображатися за балансовою вартістю, яка визначається за найменшою з двох оцінок (п. 24 П (С) БО 9): первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (якщо на дату балансу їх ціна знизилась або вони зіпсувалися, застаріли або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду).

Уцінка являє собою різницю між первісною вартістю товарів і чистою вартістю їх реалізації. При відображенні уцінки в обліку сума зменшення балансової вартості списується на витрати звітного періоду і відображається за дебетом субрахунка 946 «Втрати від знецінення запасів» При цьому, якщо на підприємстві торгівлі облік товарів ведеться:

- за первісною вартістю – вся сума уцінки цієї вартості списується на витрати звітного періоду;

- за цінами продажу – сума уцінки спочатку списується за рахунок торгової націнки (в її межах), а потім за рахунок витрат звітного періоду, із зменшенням при цьому первісної вартості уціненого товару.

Якщо за раніше уцінених товарів виникла необхідність дооцінки, то балансова вартість товарів дооцінюється на суму збільшення їх чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення початкової вартості товару. На суму збільшення балансової вартості товарів підприємство зобов'язане визнати інший операційний дохід (субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності»). Підприємства, які ведуть облік товарів за цінами продажу, дооцінку, що перевищує первісну вартість товару, можуть робити за рахунок торговельної націнки. Товари, які раніше не уцінили, дооцінці не підлягають (таблиця 9).

Таблиця 9

Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
Відображено суму уцінки за рахунок торговельної націнки	285	282
Відображено суму уцінки за рахунок первісної вартості	946	282
Списано суму ТЗВ, що припадають за вартість уцінки	946	282
Списано на фінансовий результат суму уцінки первісної вартості з сумою ТЗВ	791	946

ТЕМА 6. Методи оцінки вибуття товарів

План

- 1 Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів.
- 2 Метод середньозваженої собівартості.
- 3 Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО).
- 4 Метод ціни продажу.
- 5 Приклад з обліку вибуття товарів з використанням різних методів.

1 Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів

Питання щодо переходу права власності на товари при їх вибутті вирішується аналогічно, як і при надходженні запасів.

Згідно з ПБО 9 оцінка товарів при їх відпуску у виробництво, продаж та іншому вибутті здійснюється одним із таких методів:

- а) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- б) середньозваженої собівартості;
- в) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);

г) ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку товарів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Одиницею бухгалтерського обліку товарів є найменування товарів або однорідна група товарів (вид).

Доцільність використання різних методів для визначення собівартості запасів визначається підприємством.

Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів

Запаси, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного, оцінюються за ідентифікованою собівартістю.

Такий метод звичайно застосовують при торгівлі нерухомістю, автомобілями, коштовностями тощо.

У разі використання, реалізації (іншого вибуття) великої кількості одиниць запасів, які є взаємозамінними, звичайно використовується один з наступних методів для визначення собівартості запасів.

2 Метод середньозваженої собівартості

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці товарів діленням сумарної вартості залишку таких товарів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці товарів на сумарну кількість товарів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці товарів.

3 Метод собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), при вибутті оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Використання методу ФІФО максимально наближає вартість запасів до поточної ринкової вартості.

4 Метод ціни продажу

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати підприємства, що мають значну й змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на реалізовані товари. Сума торговельної націнки на товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця й торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

$$\begin{array}{l} \text{Середній} \\ \text{відсоток} \\ \text{торговельної} \\ \text{націнки} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Торговельна} \\ \text{націнка на} \\ \text{початок місяця} \\ \text{Залишок товарів} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Торговельна націнка} \\ \text{поточного місяця} \\ \text{Загальна вартість} \\ \text{придбаних товарів} \end{array}$$

5 Приклад з обліку вибуття товарів з використанням різних методів

Підприємство, що реалізує паливо, використовує метод ціни продажу для оцінки місячних кінцевих запасів. Станом на 31 березня 20 року є така інформація за двома видами палива у тисячах гривень (таблиця 10).

Таблиця 10

Показник	Тверде паливо		Рідке паливо	
	Собівартість	Ціна продажу	Собівартість	Ціна продажу
Залишок товарів на початок місяця	500	800	40	70
Купівельна вартість придбаних товарів	2300	3680	380	540
Транспортні витрати	10		3	
Реалізовано товарів		2100		500

Розв'язання

1 Визначаємо собівартість придбання кожного виду палива:
 тверде паливо = $2\ 300 + 10 = 2\ 310$ тис. грн; рідке паливо = $380 + 3 = 383$ тис. грн.

2 Визначаємо торгову націнку у продажній вартості наявних для реалізації товарів (до залишку торгової націнки на початок звітного періоду *додається* торгова націнка у продажній вартості одержаних запасів у звітному періоді):

тверде паливо = $(800 - 500) + (3\ 680 - 2\ 310) = 300 + 1\ 370 = 1\ 670$ тис. грн; рідке паливо = $(70 - 40) + (540 - 383) = 30 + 157 = 187$ тис. грн.

3 Визначаємо продажну (роздрібну) вартість наявних для продажу товарів (до продажної вартості залишку товарів на початок звітного періоду *додається* продажна вартість отриманих в звітному періоді товарів):

тверде паливо = $800 + 3\ 680 = 4\ 480$ тис. грн; рідке паливо = $70 + 540 = 610$ тис. грн.

4 Визначаємо середній відсоток торгової націнки (торгова націнка у продажній вартості товарів, наявних для продажу, *ділиться* на продажну вартість наявних для продажу товарів):

тверде паливо = $1\ 670 / 4\ 480 = 37,3\ \%$;

рідке паливо = $187 / 610 = 30,7\ \%$.

5 Визначаємо суму торгової націнки на реалізовані товари (середній відсоток торгової націнки необхідно *помножити* на продажну (роздрібну) вартість реалізованих товарів):

тверде паливо = $37,3 \% \times 2\,100 = 783$ тис. грн; рідке паливо = $30,7 \% \times 500 = 154$ тис. грн.

6 Визначаємо собівартість реалізованих товарів (від продажної вартості реалізованих товарів віднімається сума торгової націнки на реалізовані товари):

тверде паливо = $2\,100 - 783 = 1317$ тис. грн; рідке паливо = $500 - 154 = 346$ тис. грн.

Неможливо сказати, що один з методів є кращим. На вибір методу впливають наслідки, до яких приводить використання того чи іншого методу, з точки зору оподаткування. Кращий метод – це той метод, який відповідає політиці ціноутворення підприємства. Більшість підприємств встановлюють продажну ціну, виходячи із собівартості. При іншому підході орієнтуються на те, що більш важливо: правильне відображення фінансового стану підприємства в балансі чи більш точні дані про результати фінансової діяльності у звіті про фінансові результати за поточною вартістю (вартість останніх закупівель).

Прийняті методи оцінки запасів не повинні змінюватися впродовж року чи більшого періоду, а їх зміна повинна мати обґрунтування, яке обов'язково розкривається у примітках до фінансової звітності.

Приклад

Вплив методу оцінки запасів при їх вибутті на суму прибутку

Вихідні дані про рух товару А за місяць (таблиця 11).

Таблиця 11

Дата	Показник	Кількість одиниць	Ціна за одиницю, грн
01.03.20 р.	Залишок на початок місяця	15	10
14.03.20 р.	Придбано	15	12
17.03.20 р.	Продано	10	20
24.03.20 р.	Придбано	17	13
29.03.20 р.	Продано	12	20

Розрахунок

У березні було продано 22 одиниці товару А. Дохід від реалізації склав 440 грн.

Виручка від продажу = $10 \times 20 + 12 \times 20 = 200 + 240 = 440$ грн.

Залишок на початок місяця = $15 \times 10 = 150$ грн.

Усього за місяць було придбано 32 одиниці товару А.

Вартість придбання дорівнює 401 грн.

Придбано за місяць = $15 \times 12 + 17 \times 13 = 180 + 221 = 401$ грн.

Ідентифікована собівартість

Якщо на підприємстві використовується метод ідентифікованої собівартості, то відомо, скільки одиниць товару А вибуло і за якою ціною (з якої партії був саме цей товар).

Вибуття запасів = $10 \text{ од.} \times 10 \text{ грн} = 100$ грн.

$5 \text{ од.} \times 12 \text{ грн} = 60$ грн

$7 \text{ од.} \times 13 \text{ грн} = 91$ грн

251 грн.

Залишок запасів на кінець місяця = $150 + 401 - 251 = 300$ грн.

$5 \text{ од.} \times 10 \text{ грн} = 50$ грн $10 \text{ од.} \times 12 \text{ грн} =$

$= 120$ грн $10 \text{ од.} \times 13 \text{ грн} = 130$ грн.

Середньозважена ціна

Вибуття запасів:

17.03.20 р. $(15 \times 10 + 15 \times 12) / 30 = 330 / 30 = 11$ грн.

Продаж = $10 \times 11 = 110$ грн.

29.03.20 р. $(20 \times 11 + 17 \times 13) / 37 = 441 / 37 = 11,92$ грн.

Продаж = $12 \times 11,92 = 143$ грн.

Залишок запасів на кінець місяця = $150 + 180 - 110 + 221 - 143 = 298$ грн.

Або в цілому за місяць:

середньозважена ціна: $(15 \times 10 + 15 \times 12 + 17 \times 13) / (15 + 15 + 17) = 551 / 47 = 11,72$ грн;

продаж: $11,72 \times (10 + 12) = 258$ грн.

залишок запасів на кінець місяця: $150 + 180 + 221 - 258 = 293$ грн.

ФІФО

Вибуття запасів:

17.03.20 р. 10 од. x 10 = 100 грн;

29.03.20 р. 5 од. x 10 = 50 грн.

7 од. x 12 = 84 грн.

Всього 234 грн.

Залишок запасів на кінець місяця:

8 од. x 12 = 96 грн;

17 од. x 13 = 221 грн.

Всього 317 грн.

Таблиця 12 – Вплив на прибуток різних методів оцінки запасів, грн

Показник	Ідентифікована собівартість	Середньозважена ціна		ФІФО
		за кожною операцією вибуття	в цілому за місяць	
Виручка від продажу (22 од.)	440	440	440	440
Залишок на початок місяця	150	150	150	150
Придбано	401	401	401	401
Залишок на кінець місяця	300	298	293	317
Собівартість реалізованих запасів	251	253	258	234
Валовий прибуток	189	187	182	206
Операційні витрати	130	130	130	130
Прибуток до оподаткування	59	57	52	76
Податок на прибуток	18	17	16	23
Чистий прибуток	41	40	36	53

ТЕМА 7. Облік тари і результати по операціях із тарою

План

1 Облік тари.

2 Синтетичний облік операцій з тарою.

1 Облік тари

Разом з товарами або іншими матеріальними цінностями на підприємство надходить і тара. Облік тари спеціальної конструкції, використаної як інвентар, що належав торговому підприємству, строк служби якого більше одного року (крім тари-обладнання, що підлягає поверненню постачальникам), здійснюється на рахунку 115 “Інвентарна тара”, а строк служби менше одного року – на рахунку 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”. Інвентарна тара повинна мати клеймо, трафарет або бирку з інвентарним номером підприємства, на балансі якого вона числиться. На субрахунку 204 “Тара і тарні матеріали” враховується тара з – під матеріалів і інших предметів матеріально – технічного призначення, сплачена понад відпускну вартість отриманих у ній матеріальних цінностей. Решта тари враховується на рахунку 284 “Тара під товарами”.

Матеріально відповідальні особи повинні вести облік тари в натурально-вартісному вираженні. Якщо рух тари відображається безпосередньо в товарному звіті (за найменуванням, кількістю, ціною и сумою), то товарну книгу або карточку аналітичного обліку тари не ведуть.

Для оформлення надходження тари застосовуються ті ж документи, якими оформлюється надходження товарів, складені як постачальниками, так і покупцями. Контроль за тарою забезпечується дотриманням правил її приймання, зв’язаних з оприбуткуванням тари і розрахунками за неї.

Торгові підприємства зобов’язані враховувати всю дерев’яну і картонну тару вітчизняного і іноземного виробника, що надходить з товарами, незалежно від оплати її вартості постачальнику товарів. Оприбуткування тари, не розціненої за документом постачальника, робиться на підставі складеного

комісією акта про оприбуткування тари, не вказаної в обліку постачальника, за цінами можливої реалізації.

Вибуття тари з торгових підприємств пов'язано з її відпуском, реалізацією, поверненням постачальникам, ламанням, псуванням, нестачею, встановленою при інвентаризації.

Операції з реалізації тари іншим організаціям і підприємствам (крім продажу населенню) в тих випадках, коли окремі види тари і пакувальні матеріали не підлягають поверненню постачальникам і здачі тарозбиральним підприємствам, повинні враховуватися на субрахунку 712 "Доходи від реалізації інших оборотних активів". Тара і тарні матеріали, дозволені для продажу населенню за готівковий розрахунок, відпускаються покупцю за витратними накладними і оплачуються через касу у встановленому порядку. В обліку вартості реалізованої населенню тари і тарних матеріалів перераховується з субрахунків 204, 284 на субрахунок 282 з одночасним відображенням різниці між цінами обліковими і реалізації.

При здійсненні операцій з руху тари в підприємствах торгівлі і харчування можуть виникнути як витрати, так і доходи. Витрати на тару враховуються на різних рахунках залежно від того, де використовується тара.

До витрат на тару відноситься: амортизація (знос) власної інвентарної тари і тари – обладнання, витрати, пов'язані з її ремонтом; витрати на перевезення, навантаження і вивантаження порожньої тари; амортизація і витрати, пов'язані з ремонтом заставної тари, відшкодованої постачальниками; витрати на очистку і обробку (дезінфекцію) тари; різниця між приймальною і здавальною ціною на мішки, якщо вони здаються за тією ж категорією, за якою були прийняті, або на одну категорію нижче; вартість тари, списаної через природний знос.

Доходи по операціях з тари включають вартість тари і тарних матеріалів, отриманих від постачальників безкоштовно (вартість тари і тарних матеріалів, включена в ціну товару і не стягується постачальниками); доходи від перевищення здавальної ціни дерев'яної і картонної тари над приймальною (початковою) ціною; суми від реалізації тари і таропакувальних матеріалів, що не підлягають обов'язковому поверненню постачальнику та ін.

Доходи по операціях з тарою враховуються на рахунках 70, 71, 74.

До втрат (збитків) по тарі відносяться: різниця між ціною, за якою сплачена дерев'яна і картонна тара, що надійшла, і ціною, за якою вона прийнята постачальниками або тарозбиральними організаціями; втрати від зниження якості мішків більш ніж на одну категорію; вартість тари, що надійшла в непридатному стані; інші втрати, викликані необережним ставленням до тари. Списання втрат по тарі допускається лише в тих випадках, коли конкретні винуватці не встановлені.

Інвентаризація тари проводиться разом з товарами. На фактично наявну тару складається окрема інвентарна відомість. Виявлені недостачі відносяться на матеріально відповідальних осіб, а надлишки оприбутковуються на рахунку 284, по зіпсованій і зношеній тарі, не придатній до подальшого використання і такій, що не підлягає ремонту, складається акт інвентаризаційною комісією, після чого ця тара підлягає списанню.

2 Синтетичний облік операцій з тарою

Основні бухгалтерські проводки з руху тари (таблиця 13).

Таблиця 13

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1*	Оприбуткована тара, отримана від постачальників разом з товаром	284	631
2**	Оприбуткована тара, не вказана в документах постачальника	284	719
3**	Відображення результатів інвентаризації тари:		
	- надлишки тари	284	719
	- недостача тари	285	284
4**	Відображення вартості реалізованої населенню тари за цінами реалізації	301	702

Продовження таблиці 13

1	2	3	4
5	Списання реалізованої населенню тари з матеріально відповідальної особи: - за обліковими цінами - на різницю між обліковими цінами і цінами реалізації, якщо облікова ціна: а) нижче ціни реалізації (при використанні торгової націнки) б) вище ціни реалізації	282 285 902 (949)	204 (284) 282 204 (284)
6**	Тара приймається постачальником у залік	361 702 902 791	702 791 204 902
7**	Списання вартості тари, поверненої тари збиральною організацією за обліковою ціною	361 702 902 791	702 791 284 902
Суми відображаються: * у складі валових витрат підприємства; ** у складі валових доходів підприємства			

При надходженні оплати після повернення мішкотари різниця між вартістю за прийнятими цінами і прийнятими в обліку відображається записом (з включенням у валові витрати):

- приймальна (здавальна) ціна на категорію нижче:

Дт 902 Кт 361;

- здавальна ціна нижче, ніж чим на одну категорію:

Дт 949 Кт 361.

ТЕМА 8. Облік торговельних знижок

План

- 1 Поняття знижок, їх види.
- 2 Документальне оформлення знижок.
- 3 Відображення знижок в обліку.

1 Поняття знижок, їх види

Знижки – це певні умови угоди, які передбачають зменшення продажної ціни товару. Необхідність в знижках виникає при зниженні обсягів продажу, виявленні неходового товару, сезонних розпродажах, у разі зменшення товарних запасів. Економічна доцільність застосування знижок і їх види визначаються підприємством самостійно.

Знижки можуть надаватися в момент продажу і після продажу товарів.

Залежно від умов здійснення торговельної діяльності надання знижок може здійснюватися за різними схемами. Найбільш часто застосовуються такі види торговельних знижок:

- сезонна – зниження ціни для покупців, які купують несезонні товари, або ж зниження ціни на товари, що мають несезонний характер;

- передсвяткова (святкова) – зниження ціни на товари протягом певного періоду напередодні і протягом святкових днів;

- накопичувальна – зниження ціни для постійних покупців. При кожній наступній купівлі, зробленої протягом певного періоду, розмір наданої знижки передбачає її збільшення;

- знижка з ціни за кількість (вартість) придбаного товару – зниження ціни для покупців, які купують велику кількість товару, або якщо вартість виробленої покупки досягає певної суми. Як правило, такий вид знижки передбачає її збільшення в міру зростання обсягу партії товару, що купується покупцем, або загальної вартості покупки;

- знижка за скорочення термінів оплати – зниження ціни для покупців, що достроково оплачують товар, відвантажений на умовах відстрочення платежу (розмір знижки, як правило, залежить від терміну, протягом якого покупець оплачує товар);

- фіксовані – при придбанні товару на певну суму покупець отримує знижку у фіксованому розмірі;

- бонусні – знижка надається не за кожну окрему покупку, а за певний обсяг купівель. Бонус може мати фіксований розмір, коли покупцеві повертається деяка сума, яку можна витратити на купівлю товарів у цього продавця.

Знижки надаються на підставі наказу по підприємству, в якому зазначаються:

- перелік товарів, на які поширюється знижка;
- умови надання, розмір і термін дії знижки.

2 Документальне оформлення знижок

Торговому підприємству доцільно мати спеціально розроблені документи про знижки, наприклад Порядок надання знижок.

З метою впорядкування системи надання знижок у роздрібній торгівлі необхідно:

а) оформити розпорядженням (наказом) по підприємству рішення суб'єкта господарювання про надання торговельних знижок і довести його до відома відповідних працівників, а також ознайомити з цим документом працівників бухгалтерії інформувати покупців про умови надання знижок;

б) встановити в РРО відповідний режим продажу зі знижкою, якщо на підприємстві роздрібною торгівлі розрахунки з покупцями здійснюються із застосуванням РРО, що дозволить визначити:

- вартісну знижку із загальної суми покупки, або
- відсоткову знижку із загальної вартості покупки, або
- відсоткову знижку з останньої суми вартості покупки або з проміжної суми покупки;

в) нагадати працівникам підприємств роздрібною торгівлі порядок заповнення розрахункових книжок, якщо розрахунки з покупцями здійснювались з їх застосуванням.

В оптовій торгівлі такі накази не видаються, якщо в преїскурантах (прайсах), затверджених керівником підприємства, ціни на товари, в залежності від умов їх придбання покупцями, вказані вже з урахуванням знижки.

Умови надання знижки за скорочення термінів оплати визначаються договором купівлі-продажу або договором поставки.

3 Відображення знижок в обліку

У бухгалтерському обліку дохід від реалізації товару зі знижкою в момент продажу відображається в сумі фактичної (за вирахуванням знижки) продажної вартості товару. Враховується така сума на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товару».

Знижку в обліку можна відобразити шляхом зменшення нарахованої раніше торговельної націнки. Якщо оцінка колишніх товарів ведеться за методом ціни продажу, то величину торгової націнки, що припадає на вартість реалізованого товару, коригувати не потрібно. Це пов'язано з тим, що розмір такої націнки розраховується виходячи з продажної ціни реалізованого товару, тобто вже з урахуванням знижки.

Якщо знижка надана в момент придбання товару, то в бухгалтерському та податковому обліку дохід від реалізації товару відображається в сумі фактичної (за вирахуванням знижки) продажної вартості товару. Відповідно податкові зобов'язання з ПДВ визначаються з цієї ж суми. Якщо знижка надана після продажу товару (наприклад, за скорочення термінів оплати), то в бухгалтерському та податковому обліку дохід від реалізації товару відображається без урахування знижки.

А після того як покупець оплатить товар і вже стане відома сума знижки, продавець робить в бухгалтерському обліку коригування доходу від реалізації товару шляхом відображення суми знижки, наданої покупцю після продажу, на субрахунку 704 "Вирахування з доходів"; покупець у свою чергу в бухгалтерському обліку відображає суму отриманої знижки шляхом коригування первісної вартості раніше оприбуткованих товарів.

Щоб зацікавити покупців, торгові підприємства можуть надавати їм знижки після продажу своїх товарів. У практиці такі знижки, які називаються сконто, застосовують, як правило, в оптовій торгівлі.

Суть сконто полягає в тому, що продавець надає покупцеві знижку за дострокову (порівняно з обумовленою в контракті датою) оплату товару. Основною відмінністю цих знижок є те, що вони відображаються на рахунках бухгалтерського обліку.

Для бухгалтера становить певний інтерес і облік дилерської знижки. Дилер – це фізична або юридична особа, яка закупає продукцію оптом і торгує нею в роздріб або дрібним оптом. Після перевищення дилерами певної величини покупок постачальники можуть виплачувати їм грошові премії. Ці умови повинні бути вказані в договорі між дилером і постачальником.

Таблиця 14

Зміст операції	Дт	Кт
1	2	3
1 Продані товари за готівковий розрахунок	303	702
2 Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641
3 Списана торгова націнка на реалізовані товари методом сторно	282	285
4 Списано собівартість реалізованого товару	902	282
5 Списано на фінансовий результат:		
- дохід від продажу товару	702	791
- собівартість реалізованих товарів	791	902
Відображення операцій у продавця		
1 Відображено дохід від продажу товару (без урахування знижки)	361	702
2 Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641
3 Списана собівартість реалізованого товару	902	281
4 Отримана від покупця оплата за товар з урахуванням знижки, визначеної у договорі	311	361
5 Відображено суму наданої знижки	704	361
6 Відкориговано податкові зобов'язання з ПДВ методом сторно	704	641
7 Списано на фінансовий результат:		
- дохід від продажу товару (без урахування знижки)	702	791
- інші вирахування з доходів (у сумі наданої знижки без ПДВ)	791	704
- собівартість реалізованих товарів	791	902

Продовження таблиці 14

1	2	3
Відображення операцій у покупця		
1 Оприбутковано товар на склад підприємства роздрібною торгівлі	281	631
2 Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	631
3 Перераховані з поточного рахунка грошові кошти в оплату напівсплачених раніше товарів (за вирахуванням знижки за дострокову оплату)	631	311
4 Відображено суму отриманої торгової знижки (без ПДВ) методом	281	631
5 Відкориговано податковий кредит з ПДВ, що припадає на суму торгової знижки, методом сторно	641	631

ТЕМА 9. Облік реалізації товарів

План

- 1 Реалізація товарів зі складів і баз
- 2 Реалізація товарів транзитом з участю в розрахунках
- 3 Реалізація товарів транзитом без участі в розрахунках

1 Реалізація товарів зі складів і баз

В оптовій торгівлі приймаються такі форми реалізації товарів:

- реалізація зі складів і баз;
- реалізація транзитом з участю в розрахунках і без участі в розрахунках.

Перевага реалізації товарів зі складів і баз у порівнянні з реалізацією товарів транзитом – можливість обслуговування більшої кількості споживачів, наявність товарів у необхідному асортименті.

Хоча при складській формі реалізації витрати обігу виявляються більшими, ніж при транзитній (витрати на навантаження, розвантаження, зберігання), тим не менше складська реалізація займає значне місце в товарообігу.

При реалізації товарів необхідно провести списання собівартості реалізованих товарів з балансу. Підприємства оптової торгівлі визначають собівартість реалізованих товарів за одним з методів оцінки вибуття запасів, встановлених п. 16 П (С) БО 9 «Запаси» (метод ідентифікованої собівартості; метод ФІФО).

Синтетичний облік з реалізації товарів зі складів і баз
а) оплата, а потім відвантаження товарів (таблиця 15)

Таблиця 15

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отримана предоплата за товар	301,311	681
2	Нараховано податкове зобов'язання по ПДВ	643	6411
3	Відвантажений товар покупцю в рахунок предоплати	681	702
4	Розрахунки за податковим зобов'язанням, відвантажені по ПДВ	702	643
5	Списана собівартість товарів, визначена згідно з п. 9 П(С)БО 9	902	281
6	Списана сума доходу від реалізації товару на фінансовий результат	702	791
7	Відображені адміністративні витрати (заробітна плата АУП і нарахування на неї, оплата послуг зв'язку, канцелярські витрати, плата за розрахунково- касове обслуговування і т. д.)	92	631,372, 631,311, 661
8	Відображені витрати на збут (рекламні послуги, заробітна плата продавцям і нарахування на неї, транспортні послуги, гарантійний ремонт і т. д.)	93	631,65, 661,311, 685
9	Відображені інші операційні витрати (втрати від знецінення товарів і т. д.)	94	281
10	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791	902

Продовження таблиці 15

1	2	3	4
11	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92
12	Списані на фінансовий результат витрати на збут	791	93
13	Списані на фінансовий результат інші операційні витрати	791	94

б) відвантаження товарів, а потім оплата (таблиця 16).

Таблиця 16

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відвантажений товар покупцю	361	702
2	Нараховане податкове зобов'язання по ПДВ	702	6411
3	Списана собівартість товарів, визначена згідно з п. 9 П(С)БО 9	902	281
4	Списана сума доходу від реалізації товару на фінансовий результат	702	791
5	Відображені адміністративні витрати	92	311,372, 631,65, 661
6	Відображені витрати на збут	93	631,65, 661,311, 685
7	Відображені інші операційні витрати	94	281
8	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791	902
9	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати	791	92,93, 94

2 Реалізація товарів транзитом з участю в розрахунках

Транзитна реалізація товарів заснована на зв'язку постачальника з покупцем через оптове підприємство. При цьому постачальники вивантажують товари безпосередньо покупцям, минаючи склади і бази оптового підприємства. Така форма реалізації більш економічна, оскільки сприяє зниженню проміжних витрат (на завантаження, погрузку, зберігання і збут товарів). Проте якщо кількість реалізованого товару менше транзитної норми (тобто менше мінімальної кількості товарів, які можуть бути вивантажені в контейнері, в цистерні), то в такому випадку раціональніше реалізовувати товар зі складів і баз (рисунок 1).

Реалізація товарів транзитом може здійснюватися двома способами: за участю оптового підприємства в розрахунках і без його участі в розрахунках.



Рисунок 1 – Реалізація товарів транзитом з участю в розрахунках

При транзитній реалізації товарів оптове підприємство укладає договори з постачальником і покупцем. На підставі договорів оптове підприємство виписує постачальникові наряд на відвантаження товарів покупцеві, в якому вказує перелік товарів, що підлягають відвантаженню. Копія наряду відсилається (або передається) покупцеві.

На товари, що відвантажуються транзитом, постачальник виписує оптовому підприємству розрахунково-платіжні документи (рахунок, рахунок-фактуру). Оптове підприємство виписує на ці ж товари розрахунково-платіжні документи покупцеві, в яких вказує відпускну ціну з урахуванням своєї

націнки. На підставі цих документів покупець перераховує на поточний рахунок оптового підприємства грошові кошти, оптове підприємство у свою чергу перераховує їх, за винятком своєї націнки, на поточний рахунок постачальника. Тому для обліку придбання і реалізації таких товарів рекомендуємо вести субрахунок 289 “Товари, реалізовані транзитом”.

Синтетичний облік з реалізації товарів транзитом з участю в розрахунках

а) оплата, а потім відвантаження товарів (таблиця 17).

Таблиця 17

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Отримана передоплата від покупця за товар	311	681
2	Нараховане податкове зобов'язання по ПДВ	643	6411
3	Перерахована постачальникові передоплата за товар	371	311
4	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ	6411	644
5	Оприбуткований товар за ціною придбання	289	371
6	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ	644	371
7	Відвантажений постачальнику товар транзитом покупцеві	681	702
8	Відображена сума податкового зобов'язання по ПДВ	702	643
9	Списана вартість товару, відвантаженого постачальником транзитом покупцеві	902	289
10	Віднесена на фінансовий результат собівартість товарів	791	902
11	Списана на фінансовий результат сума доходу від реалізації товарів	702	791

б) відвантаження товарів, а потім оплата (таблиця 18).

Таблиця 18

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбуткований товар за ціною придбання	289	631
2	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ	6411	631
3	Відвантажений товар постачальником транзитом покупцеві	361	702
4	Нараховане податкове зобов'язання по ПДВ	702	644
5	Списана вартість товару, відвантаженого постачальником транзитом покупцеві	92	289
6	Отримані на поточний рахунок грошові кошти в оплату відвантаженого покупцю товару	311	361
7	Перераховані грошові кошти постачальникові за отриманий товар	631	311
8	Віднесена на фінансовий результат сума доходу від реалізації товарів	791	902
9	Списана на фінансовий результат сума доходу від реалізації товарів	702	791

3 Реалізація товарів транзитом без участі в розрахунках

При транзитній реалізації товарів без участі в розрахунках оптове підприємство виступає в ролі посередника між постачальником і покупцем товарів. Найбільш часто на практиці така різниця реалізації товарів здійснюється на підставі посередницьких договорів доручення.

Оптове підприємство в таких договорах виступає в ролі повіреного, який від імені довірителя здійснює пошук постачальників або покупців товарів, а також укладає договори купівлі-продажу (поставки) на придбання або на реалізацію товарів.

Розрахунки за товар за вищевказаними договорами можуть здійснюватися як за участю, так і без участі оптового підприємства.

В даному розділі розглядаються розрахунки між постачальником і покупцем (повірений в розрахунках не бере участі). Варіанти договорів доручення подано в таблицях 19 і 20.

Вихідні дані: Постачальник – підприємство А, Покупець – підприємство Б, оптове підприємство – підприємство С.

Таблиця 19

Договір доручення на пошук покупця	
Сторони договору	
Довіритель – підприємство А	Повірений – підприємство С
Обов'язки сторін	
Довіритель	Повірений
<ul style="list-style-type: none"> - надає Повіреному інформацію про реалізацію товарів; - вказує умови реалізації товарів; - приймає звіт про виконані роботи; - виплачує винагороду Повіреному 	<ul style="list-style-type: none"> - знаходить покупця товарів; - заключає договір купівлі – продажу (поставки), передає його Довірителю; - надає Довірителю звіт про виконані роботи
- оформляється акт приймання-передачі виконаних послуг за договором доручення і підписується Довірителем і Повіреним	

Таблиця 20

Договір доручення на пошук Продавця	
Сторони договору	
Довіритель – підприємство Б	Повірений – підприємство С
Обов'язки сторін	
Довіритель	Повірений
<ul style="list-style-type: none"> - вказує характеристики, вартість, умови придбання товару; - приймає звіт про виконані роботи; - виплачує винагороду Повіреному; 	<ul style="list-style-type: none"> - знаходить Продавця товарів; - заключає договір купівлі-продажу (поставки), передає його Довірителю. - надає Довірителю звіт про виконані роботи;
- оформлює акт приймання-передачі виконаних робіт за договором доручення і підписується Довірителем і Повіреним	

В таблиці 21 подано операції реалізації транзитом без участі в розрахунках в бухгалтерському обліку:

Таблиця 21

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено винагороду повіреного (підписаний акт виконаних послуг)	361	703
2	Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ (виписана податкова накладна)	703	641
3	Надійшла на рахунок повіреного винагорода	311	361
4	Списаний дохід від надання послуг на фінансовий результат	703	791
5	Списані витрати підприємства на фінансовий результат	791	92
6	Відображений прибуток від надання послуг	791	44

ТЕМА 10. Організація інших видів торгівельної діяльності

План

- 1 Організація виїзної торгівлі
- 2 Торгівля через інтернет-магазини
- 3 Торгівля через Укрпошту
- 4 Комісійна торгівля

1 Організація виїзної торгівлі

До виїзної (виносної) торгівлі відноситься також торгівля через пункти некапітальної забудови: кіоски, ларьки, палатки, павільйони для сезонного розпродажу і т. д.

Відповідно до Правил № 369 (п. 16) розміщення пунктів дрібнороздрібної торговельної мережі можливо з письмового дозволу органу місцевого самоврядування (дозвіл на розміщення

об'єктів торгівлі) та за погодженням з органами СЕС, пожежної охорони, архітектури та ін.

Виїзна торгівля може здійснюватися:

- безпосередньо біля входу в стаціонарну торгову точку;
- на вулицях і площах населених пунктів;
- на ярмарках, виставках;
- на ринках;
- в межах смуг відчуження заміських автомобільних доріг.

При розміщенні об'єктів виїзної (виносної) торгівлі необхідно дотримуватися Правил № 198, згідно з якими заборонено розміщення таких об'єктів:

- біля фасадів адміністративних і культових будівель, безпосередньо біля пам'ятників, фонтанів, клумб та ін.;
- в охоронних зонах інженерних комунікацій;
- ближче 20 м по тротуару по обидва боки встановленого знака, що позначає зупинку громадського транспорту, та ближче 100 м до залізничних переїздів;
- на тротуарах, пішохідних доріжках, алеях на відстані не менше 1 м, але не ближче 5 м до проїзної частини доріг і вулиць;
- за допомогою столів, лотків, ємностей з напоями та інших пересувних елементів вуличної торгівлі поза тротуарами шириною менше 5 м.

Виїзна торгівля має обмеження за асортиментом реалізованого товару. Зокрема, при виїзній торгівлі заборонено реалізовувати:

- продовольчі товари, якщо при їх продажу відсутні умови для дотримання санітарних норм і правил, а також для додержання температурних режимів, умов зберігання та продажу;
- нефасовані і неупаковані продовольчі товари, крім картоплі, овочів, фруктів, плодів, ягід, баштанних культур в період сезонного продажу, а також морозива та квітів;
- алкогольні напої;
- тютюнові вироби без марок акцизного збору;
- дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння та вироби з них, т. ін.

Реалізація підлягає ліцензуванню, необхідно придбати ліцензію. Зокрема, ліцензія необхідна у випадку торгівлі

лікарськими засобами, ветеринарними виробами та препаратами, пестицидами та агрохімікатами, алкогольними та тютюновими виробами. Органом ліцензування, в якому можна придбати ліцензію, є центральний орган виконавчої влади.

Патентуванню підлягає торговельна діяльність за готівкові кошти, при виїзній торгівлі (як правило, при цьому торгують за готівку) необхідно придбавати патент для кожного місця торгівлі (п. 1 ст. 1 Закону № 98). Торговий патент не отримують підприємці на єдиному фіксованому податку (ст. 6 Указу № 277, ст. 1 Закону № 320), а також СПД, які торгують на ринках і сплачують ринковий збір (п. 3 ст. 1 Закону № 98).

Для виїзної торгівлі ви можете придбати різні торгові патенти:

- звичайний з річним терміном дії – при постійному здійсненні виїзної торгівлі. Отримують в органах ДПС за місцем держреєстрації;

- короткостроковий з терміном дії від одного до 15 днів (наприклад, для торгівлі на виставках, ярмарках). Набувається в органах ДПС за місцем розташування об'єкта торгівлі. Такий патент треба сплатити не пізніше ніж за один день до початку торговельної діяльності.

Не отримується торговий патент або отримується пільговий торговий патент, якщо на виїзді торгують товарами вітчизняного виробництва за переліком, наведеним у п. 6 ст. 3 Закону № 98, зокрема:

- хлібом і хлібобулочними виробами;
- сіллю і цукром;
- кукурудзяною і соняшниковою олією;
- молочною продукцією (крім згущених молока і вершків);
- морозивом, т. ін.

Режим роботи пункту виїзної торгівлі ви можете встановити за погодженням з місцевими органами державної виконавчої влади. У місцях проведення виїзної торгівлі повинна бути розміщена інформація про вас як про суб'єкта господарювання (свідоцтво про держреєстрацію, адресу та номер телефону СПД, що здійснює торгівлю, П. І. Б. продавця та ін.).

На кузовах автомагазинів, автокафе, автопричепів тощо необхідно нанести фарбою чіткі написи, що містять відомості про

точку пересувної торговельної мережі: найменування, адреса, номер, а також номер телефону власника торгової точки (п. 21 Правил № 369).

Слід обладнати місце торгівлі необхідним інвентарем та обладнанням.

На видному місці потрібно розмістити оригінал торгового патенту та копію дозволу на розміщення об'єкта торгівлі.

У разі ведення ліцензованої діяльності потрібно забезпечити продавця копією ліцензій, завіреною підписом відповідальної особи та печаткою органу ліцензування.

Пункти виїзної торгівлі треба забезпечити (якщо це законодавчо передбачено) документами на реалізований товар (п. 28 Правил № 369). Так, у продавця повинні бути:

- товарно-транспортні накладні, прибутково-видаткові накладні, приймальні акти або інші товаросупровідні документи із зазначенням найменування, сорту, кількості, ціни та загальної вартості товару;

- прибуткові документи на товар, що підлягає обов'язковій сертифікації, з позначенням реєстраційних номерів документів, що підтверджують відповідність;

- копії гігієнічних висновків, завірені печаткою постачальника;

- посвідчення якості для продукції ресторанного господарства (п. 29 Правил № 369).

Оскільки при виїзній торгівлі відбувається приймання грошей у касу, необхідно їх своєчасно оприбуткувати і зберігати в межах ліміту каси. Беручи гроші від покупця, необхідно видати йому чек РРО, розрахункову квитанцію або товарний чек.

Не зобов'язані застосовувати РРО та розрахункові книжки (РК) фізособи-єдинники, якщо вони не здійснюють продаж підакцизних товарів (крім пива на розлив) (п. 6 ст. 9 Закону про РРО). Видати квитанції вони зобов'язані тільки на вимогу покупця.

Якщо ж продавець є юридичною особою, тоді:

а) чек РРО, розрахункову квитанцію або товарний чек можна не видавати:

- при продажу з лотків та розносок газет, журналів та інших видань, листівок, конвертів, знаків поштової оплати, якщо питома

вага такої продукції становить понад 50 % загального товарообігу за відсутності продажу алкогольних напоїв та підакцизних непродовольчих товарів (п. 10 ст. 9 Закону про РРО);

- при продажу води, молока, квасу, олії рослинної та живої риби з автоцистерн, цистерн, бочок та бідонів (п. 11 ст. 9 Закону про РРО);

б) РРО можна також не застосовувати при торгівлі з автолавки (ст. 10 Закону про РРО, п. 2 Переліку № 1336), але тоді слід вести РК і кожному покупцеві виписувати розрахункову квитанцію на повну суму покупки.

Для наочності бухгалтерський та податковий облік операцій при виїзній торгівлі розглянемо на прикладі.

Приклад

Підприємство видало продавцю для реалізації з автолавки (вантажного автомобіля) хлібобулочні вироби собівартістю 800 грн. Роздрібна ціна продажу – 1200 грн, в т. ч. ПДВ – 200 грн. На підставі видаткового касового ордера видано під звіт продавцеві на придбання ПММ 60 грн, в т. ч. ПДВ – 10 грн.

Облік даних операцій наведено в таблиці 22.

Таблиця 22

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1	Переданий товар зі складу для реалізації	2821	281	800
2	Відображена торгова націнка	2821	285	400
3	Відпущено товар продавцю за видатковою накладною зі вказаною роздрібною ціною	2822	2821	1200
4	Видано продавцю під звіт на придбання ПММ за видатковим касовим ордером	372	301	60
5	Оприбуткована виручка від реалізації на основі прибуткового касового ордера від продавця	301	702	1200
6	Нараховані податкові зобов'язання за ПДВ	702	641	200

Продовження таблиці 22

1	2	3	4	5
7	Списана торгова націнка на реалізований товар методом сторно	2822	285	400
8	Списана собівартість реалізованого товару	902	2822	800
9	Списана вартість ПММ на витрати, які пов'язані з реалізацією товару	93	372	50
10	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	372	10
11	Списано на фінансовий результат:			
	- отриманий дохід від реалізації	702	791	1000
	- собівартість реалізованого товару	791	902	800
	- витрати на ПММ	791	93	50

2 Торгівля через інтернет-магазини

Інтернет-магазин може бути організований суб'єктом господарювання як самостійний торговий об'єкт, а може бути свого роду «додатком» до звичайного магазину (або торговельної мережі). У першому випадку інтернет-магазин є альтернативою звичайному магазину, а у другому дозволяє при відносно невеликих витратах значно збільшити ринок збуту (охопити практично всю країну). У кожному разі вигода інтернет-магазину незаперечна. Адже покупець може його «відвідати» в будь-який час доби, вивчати асортимент і споживчі якості товарів необмежений проміжок часу і в будь-який момент, не виходячи з дому, оформити замовлення.

Крім того, при інтернет-торгівлі економляться кошти продавця на оренду торгової площі, витрати на персонал (не потрібні продавці), покупця – адже ціни в інтернет-магазинах найчастіше істотно нижче, ніж у звичайних.

Коло покупців інтернет-магазину необмежене: ними можуть бути як фізичні особи (кінцеві споживачі), так і суб'єкти господарювання (юридичні та фізичні особи).

Насамперед пояснимо, що являє собою інтернет-магазин. Для покупця – це сайт, на якому розміщена інформація про пропонувані до продажу товари, їх споживчі якості, способи

оплати та доставки і т. п. А для продавця – це ще й склад, служба постачання, логістики та інші структурні підрозділи.

Торгівля через інтернет-магазини відноситься до роздрібною торгівлі, адже товари продаються кінцевим покупцям. Крім того, інтернет-торгівля за своїми характеристиками відноситься і до торгівлі на замовлення, і до дистанційної торгівлі.

Тому при організації інтернет-магазину слід вивчити норми законодавства у сфері роздрібною торгівлі: закон № 1023, Постанова № 833, Правила № 103, Правила № 104, Правила № 185 та ін.

Паралельно з організацією вищеперерахованих служб слід подбати про створення програмного комплексу, для чого здійснити ряд заходів:

- зареєструвати і отримати доменне ім'я в службі реєстрації доменних імен;
- придбати сервер (альтернатива – оренда апаратних ресурсів для сайту на сервері провайдера);
- придбати сайт (це можна зробити і через Інтернет – тоді вам нададуть унікальний електронний ключ і після інсталяції сайту його необхідно буде налаштувати згідно з необхідними параметрами). Альтернатива – укласти з розробником договір на створення сайту або розробити його силами своїх фахівців;
- розмістити сайт в Інтернеті (хостинг) і забезпечити адміністрування сайту (підтримання інформації в актуальному стані, забезпечення безпеки і т. ін. – власними силами або за допомогою послуг провайдера.

Зайшовши в інтернет-магазин (на сайт), покупець вивчає інформацію про товари, ознайомлюється з рекламою. Зробивши свій вибір, він «кладе» товар у кошик та заповнює бланк заявки (в якому, крім виду обраного товару вказуються відомості про покупця: П. І. Б., домашня адреса, номер телефону, e-mail). Замовлення відсилається продавцю.

Умови роботи інтернет-магазину можуть бути різними. Наприклад, на сайті можна розмістити оголошення: «Після отримання заявки з Вами зв'яжеться наш менеджер». Тобто з кожним покупцем, що надіслав замовлення, зв'язується менеджер служби продажу і з'ясовує, коли доставити товар, погоджує інші питання, пов'язані з продажем товару.

Менеджер перевіряє, чи оплачене замовлення (при попередній формі оплати) і передає його на склад. Там відбирають замовлений товар і виписують на покупця видаткову накладну, яку разом з товаром передають співробітнику відділу доставки, а потім і покупцеві.

Умови доставки (отримання) товару. Продавець може доставляти товар покупцеві:

- власними силами;
- через Укрпошту;
- із залученням сторонньої організації (автоперевізника, кур'єрська доставка). У цьому випадку у продавця має бути укладений договір з такою організацією. Співробітник відділу доставки передає товар транспортній організації. При цьому оформляються ТТН, вантажні декларації (їх форму перевізник розробляє самостійно). Крім того, представнику служби доставки передається пакет документів, які він повинен вручити покупцеві (див. далі).

Доставка електронних товарів проводиться по каналах Інтернету. Або ж покупець може забрати товар зі складу продавця «самовивозом».

Товар може продаватися на умовах попередньої оплати або оплати при його отриманні.

При попередній формі оплати покупець може розрахуватися за товар за безготівковим розрахунком. Для цього він самостійно друкує отриманий від продавця електронною поштою рахунок на оплату і оплачує його через установу банку. Інший варіант – покупець оплачує товар за допомогою платіжної картки в офісі продавця. В окремих випадках (оплата електронних товарів – листівок, картинок, електронних книг, ін.) розрахунок може бути проведений з картрахунку покупця через Інтернет або електронними грошима (Web-money).

При оплаті за фактом отримання товару оплата здійснюється: готівкою – в офісі продавця (якщо товар забирається «самовивозом»,) або через кур'єра – вдома у покупця (якщо товар доставляється йому додому). В офісі продавця товар також може бути оплачений за допомогою платіжної картки.

Правилами № 103 передбачено, що продавець зобов'язаний забезпечити покупця необхідною достовірною, своєчасною та

доступною інформацією про асортимент та ціни на пропоновані до продажу товари, час доставки товарів, їх споживчі якості, терміни придатності або гарантійний термін та терміни служби (п. 1.4).

Також продавець зобов'язаний надати покупцеві інформацію:

- про своє прізвище і місцезнаходження та порядок приймання претензій;

- порядок розірвання договору та ін.

Факт надання такої інформації повинен бути підтверджений письмово або за допомогою електронного повідомлення.

Товари слід відпускати в упакованому вигляді (якщо інше не встановлено договором купівлі-продажу). Упаковка повинна відповідати вимогам санітарних правил і забезпечувати збереження товарів.

Документальне оформлення інтернет-продажу

Договір між продавцем і покупцем може полягати в письмовій або усній формі. У ньому обумовлюються якість, терміни, ціна та інші умови реалізації товару. Договір у письмовій формі може бути укладений покупцем до або під час продажу товару. Підтвердження укладання угоди в усній формі оформляється квитанцією, товарним чи касовим чеком або іншими документами.

Після отримання від покупця електронного замовлення продавець оформляє бланк замовлення удвох примірниках із зазначенням: найменування суб'єкта господарювання, назви товару, його ціни, кількості, загальної вартості товару, вартості додаткових послуг, дати (часу) виконання замовлення і т. п.

Перший примірник оформленого бланка замовлення передається покупцеві при врученні товару. На бланку ставиться відмітка про оплату і дату (і час) виконання замовлення, яка завіряється штампом (печаткою) і підписом уповноваженої особи СПД- продавця.

При передачі покупцеві замовлення уповноважена особа продавця (або організації, що доставила) зобов'язана перевірити відповідність товару виконаному замовленню. На другому примірнику бланка замовлення покупець своїм підписом

підтверджує отримання замовлення та сплату грошей (п. 2.5 Правил № 103).

Крім того, покупцеві передається один примірник видаткової накладної.

Покупцеві товарів, на які встановлено гарантійні терміни, видається техпаспорт чи інший документ, що його замінює. У цих документах робиться відмітка про дату продажу та прізвище продавця, яка завіряється штампом (печаткою) і підписом уповноваженої особи продавця.

При готівковій формі оплати покупцеві також видається і розрахунковий документ.

Якщо інтернет-продаж здійснюватиметься з розрахунками готівковими коштами або платіжною карткою в офісі продавцеві, то продавцю треба придбати торговий патент і розмістити його в пункті продажу товарів (на складі або в офісі) (ч. 1, 2 ст. 3 Закону № 98).

При розрахунку готівкою вдома у клієнта машина, на якій доставлений товар, буде розцінюватися як засіб пересувної торгівлі, тому треба придбати торговий патент на кожний автомобіль.

При готівкових (і безготівкових через БПК) розрахунках покупців за продані товари продавець зобов'язаний видати покупцеві фіскальний чек (ст. 1 Закону про РРО). Тому такі розрахунки повинні проводитися:

- на складі (в офісі) продавця – через стаціонарний РРО;
- вдома у покупця – через портативний РРО.

Приватні підприємці – платники єдиного податку, звільнені від застосування РРО, видають покупцям товарні чеки.

Якщо розробник сайту передасть замовникові авторські права на сайт, то сайт відображається в обліку як нематеріальний актив, вартість якого амортизується. Якщо ж авторські права не передані, то витрати на розробку сайту відносяться на витрати звітного періоду (Дт 93). На цьому ж субрахунку враховуються витрати і на реєстрацію доменного імені, і на розміщення сайту в Інтернеті і його обслуговування.

Оскільки торгівля через Інтернет є різновидом роздрібною торгівлі, товарний облік (надходження, визначення продажної ціни і реалізація) може вестися в порядку, передбаченому для

роздрібної торгівлі, тобто з відображенням вартості товарів за продажною ціною (п. 22 П (С) БО 9) . Але можуть використовуватися і облікові програми, в яких застосовуються правила обліку для оптової торгівлі (коли товари обліковуються за первісною вартістю).

При продажу товарів право власності на них залишається за продавцем до тих пір, поки товар не буде переданий покупцеві (ч. 1 ст. 334 ЦК). Тому при виписуванні видаткової накладної на такі товари їх вартість відображається на субрахунку 2 822 (або 2812 – для методу обліку за правилами оптової торгівлі) «Товари відвантажені, за якими право власності не перейшло до покупця» до моменту передачі покупцеві (ця дата вказана на другому бланку замовлення, який після виконання замовлення співробітники відділу доставки передають у бухгалтерію). Дохід від продажу також відображається в момент передачі товару покупцеві.

Таблиця 23

№ п/п	Зміст операції	Дт	Кт
1	Відображено витрати на розробку сайту	154	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Відображено витрати на реєстрацію доменного імені, хостинг та супровід сайту	93	631
4	Нараховано амортизацію		
	Реалізація товару покупцеві силами служби доставки		
1	Отримано від покупця передоплату за товар	311	681
2	Нараховано ПДВ	643	641
3	Передано товар зі складу представникові служби доставки	2822	2821
4	Реалізовано товар покупцеві	36	702
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702	641
6	Списано торговельну націнку методом «сторно»	2822	285
7	Списано собівартість реалізованого товару	902	2822

3 Торгівля через Укрпошту

Продаж товарів через Укрпошту є дистанційним видом торгівлі за каталогами, оголошеннями, іншою рекламною інформацією з прийманням замовлень і доставкою їх споживачам поштою (п. 2 Правил № 206).

Даний вид торгівлі також відноситься до роздрібною торгівлі, тому продавець повинен дотримуватися законодавчих вимог для сфери роздрібною торгівлі (їх перелік див. вище, за винятком Правил № 185). Пояснимо чому.

Продавати поштою можна тільки непродовольчі товари (за винятком товарів, заборонених до пересилання поштою, наприклад вогнепальної зброї і боєприпасів до неї, холодної зброї та ін. – п. 32 Правил № 270).

Продавцями товарів поштою є суб'єкти господарювання, які реалізують товари за каталогами, проспектами, спеціальними переліками, іншими видами рекламної інформації з використанням заявок-замовлень. Покупцями є фізичні особи, які купують товари для власних потреб.

Продавець самостійно визначає перелік товарів, які він готовий запропонувати для продажу поштою і укладає договір з оператором поштового зв'язку. Згідно з договором:

- продавець товарів бере на себе зобов'язання продавати поштою товари належної якості та безпеки, обмінювати товари, виконувати заявки-замовлення у визначені Правилами № 206 терміни (див. далі);

- оператор поштового зв'язку бере на себе зобов'язання з приймання об'єктом поштового зв'язку (тобто поштамтом, відділенням або вузлом зв'язку та ін.) від покупців заявок-замовлень, пересилання їх поштовими відправленнями на адресу продавця, а також пересилання поштових відправлень із замовленими товарами адресату (одержувачу).

Продавець також самостійно визначає ЗМІ та вид реклами пропонувані для продажу поштою товарів. Він повинен надати покупцям необхідну інформацію, вказавши:

- своє прізвище, місцезнаходження та порядок приймання претензій;
- основні характеристики товару;

- ціну (включаючи плату за доставку) та умови оплати;
- гарантійні зобов'язання та інші послуги, пов'язані з утриманням чи ремонтом товару та ін.

Покупець, ознайомившись з рекламою та каталогами і вибравши товар, заповнює на об'єкті поштового зв'язку заявку-замовлення у двох примірниках: перший залишає собі, а другий подає об'єкту поштового зв'язку для подальшої відправки продавцю. Якщо на об'єкті немає бланків заявок, покупець має право скласти її в довільній формі.

Термін виконання замовлення встановлюється продавцем (і вказується в каталозі або проспекті), але він не повинен перевищувати п'яти робочих днів з дня отримання продавцем заявки-замовлення. Якщо ж замовлення неможливо виконати у встановлений термін, продавець відсилає покупцеві повідомлення із зазначенням причин і можливого терміну виконання замовлення.

Отримавши заявку-замовлення, продавець упаковує замовлений товар як поштове відправлення, пломбує його (це може зробити і пошта за додаткову плату) і передає для пересилання об'єкту поштового зв'язку. У поштове відправлення продавець вкладає розрахунковий документ. Оскільки при продажу товарів поштою РРО не застосовується (адже операція здійснюється за безготівковим розрахунком), таким розрахунковим документом буде товарний чек – документ, що містить ті ж обов'язкові реквізити, що і фіскальний чек. Якщо продаються товари, на які встановлено гарантійний строк – в поштове відправлення вкладається техпаспорт (або інший документ, що його замінює), в якому обов'язково робиться відмітка про дату продажу та найменування СПД-продавця, ця позначка засвідчується штампом (печаткою) і підписом уповноваженої особи продавця. Обчислення гарантійного строку починається з дня вручення поштового відправлення покупцеві, а якщо товар потребує спеціального установаження і підключення – з дня їх здійснення.

Продавець повідомляє покупця про виконавця робіт з гарантійного обслуговування (ремонту) продаваних товарів.

При відсутності замовленого товару продавець негайно повідомляє про це покупця і з його згоди (про що робиться

відмітка у заявці-замовленні) може замінити відсутній товар на аналогічний.

Покупці здійснюють розрахунки в готівковій або безготівковій (з використанням платіжних карток) формі шляхом:

- попередньої оплати – під час пересилки заявки-замовлення поштовим переказом. У цьому випадку замовлення може бути вручене покупцеві на дому або на об'єкті поштового зв'язку (в залежності від умов договору);

- постоплати – під час отримання замовлення на об'єкті поштового зв'язку.

Сума платежу включає оплату вартості товару та плату за пересилання поштового відправлення.

4 Комісійна торгівля

Комісійна торгівля – це вид торгово-посередницької діяльності. Виступає у формі договірних відносин двох сторін: здає товари на комісію для реалізації – комітент; приймає товар на реалізацію – комісіонер.

Приймання та реалізація товарів комісіонером здійснюється відповідно до договору за певну винагороду у відсотках (фіксована сума).

У договорі вказується: предмет договору, відомості про якість товару, терміни реалізації товару, порядок ціноутворення.

Комісійна торгівля може здійснюватися оптом (великими партіями), причому комітентом виступає підприємство й існує роздрібна комісійна торгівля, як правило, комісійний магазин приймає товари від населення, які не є платниками ПДВ.

Операції за договорами комісії – один з видів посередницьких операцій в торгівлі.

Відповідно до договору комісії одна сторона (комісіонер) зобов'язується за дорученням іншої сторони (комітента) за плату вчинити один або кілька правочинів від свого імені, але за рахунок комітента. Власником переданих на комісію товарів, до моменту їх продажу покупцеві, залишається комітент. Товар вважається реалізованим у комітента у момент отримання від комісіонера коштів або звіту про реалізовані товари. За посередницькі послуги комісіонер отримує комісійну

винагороду, передбачену договором (у вигляді відсотка від суми угоди).

Після виконання своїх обов'язків за договором комісіонер повинен подати комітентові звіт про виконані послуги і передати все одержане за договором комісії. У ролі комітента може виступати як юридична, так і фізична особа (приватний підприємець або громадянин, який не є СПД). Грошові кошти за реалізовані товари комісіонер виплачує комітенту:

- юридичній особі, відповідно до договору, на поточний рахунок у банку;

- підприємцю – за погодженням сторін;

- фізичній особі – у готівковій формі на третій день після продажу, не рахуючи дня продажу, вихідних і святкових днів. У цьому разі фізична особа – громадянин пред'являє комісіонеру квитанції, видані комісіонером при прийманні товару на комісію, паспорт або документ, що його замінює.

При роздрібній комісійній торгівлі за готівкові грошові кошти застосовуються загальні вимоги для готівкових розрахунків із застосуванням РРО, РК та КОРО.

При комісійній торгівлі певними видами товарів (автомобілями, ювелірними виробами і т. д.) ліцензування здійснюється на загальних підставах). Товари, що підлягають обов'язковій сертифікації, приймаються від комітента при наявності такого сертифіката або його копії. Комісійна торгівля за готівковий розрахунок, із застосуванням платіжних карток, підлягає патентуванню на загальних підставах.

Для обліку у комітента товарів, відданих на комісію, застосовується субрахунок 283 «Товари на комісії». Аналітичний облік ведеться в розрізі видів товарів і підприємств- комісіонерів. Продажна вартість реалізованих комісіонером товарів відображається на субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів». Сума комісійної винагороди (без ПДВ) у комітента відноситься на збутові витрати і обліковується на рахунку 93 «Витрати на збут».

Для обліку у комісіонера товарів, прийнятих на комісію, використовується позабалансовий субрахунок 024 «Товари, прийняті на комісію». Вартість товару з ПДВ відображається:

- при реалізації комісіонером товарів за цінами, визначеними комітентом, – в продажних цінах;
- при реалізації комісіонером товарів за цінами більш вигідним ніж ціна, визначена комітентом, – в цінах, визначених комітентом (таблиця 24).

Таблиця 24 – Бухгалтерські записи з обліку операцій

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
У комітента			
1	Переданий товар за договором комісії	283	281
2	Отримана від комісіонера плата за проданий товар за вирахуванням комісійної винагороди	311	685
3	Відображена реалізація на суму проданого товару з урахуванням комісійної винагороди	685	702
4	Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ	702	6411
5	Списана собівартість товарів, визначена згідно з П(С)БО 9	902	283
6	Відображена вартість наданих комісіонером послуг як витрати на збут	93	685
7	Відображена сума податкового кредиту по ПДВ на суму комісійної винагороди	6411	685
8	Списана на фінансовий результат сума доходу від реалізації товарів	702	791
9	Списана на фінансовий результат собівартість реалізованого товару	791	902
10	Списані на фінансовий результат витрати на збут	791	93
11	Списані на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92
12	Списані на фінансовий результат інші витрати операційної діяльності	791	94

Продовження таблиці 24

1	2	3	4
У коміонера			
1	Оприбутковано товар, прийнято на комісію	024	-
2	Отримані грошові кошти від покупця	311	681
3	Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ	643	6411
4	Включена у склад доходів від реалізації послуг контрактна вартість відвантажених товарів	681	703
	Виключена зі складу доходів від реалізації послуг сума заборгованості перед комітентом	703	685
5	Списана вартість проданих товарів	-	024
6	Нараховані податкові зобов'язання по ПДВ	703	6411
7	Списані на фінансовий результат витрати на збут, адміністративні витрати, інші операційні витрати	791	92,93, 94
8	Списана на фінансовий результат сума отриманого доходу	703	791
9	Проведені розрахунки з комітентом	685	311
10	Відображена сума податкового зобов'язання по ПДВ	6411	644
11	Закриті розрахунки по ПДВ	644	643

ТЕМА 11. Повернення товару в оптовій, роздрібній і комісійній торгівлі

План

- 1 Повернення товару в роздрібній торгівлі.
- 2 Повернення товару в оптовій торгівлі.
- 3 Повернення товару в комісійній торгівлі.

1 Повернення товару в роздрібній торгівлі

Права споживачів відносно повернення купленого товару регулюються Законом № 1023.

СПД-продавець (юридична або фізична особа) зобов'язаний прийняти у споживача товар у випадку, коли:

- виявлені недоліки або фальсифікація товару протягом гарантійного строку і при цьому покупець вимагає заміни на такий же товар іншої марки (моделі, артикулу, модифікації) або на товар аналогічної марки (моделі, артикулу, модифікації), або розірвання договору і відшкодування понесених ним втрат;

- виявлена неналежна якість продовольчого товару у межах встановленого строку придатності і при цьому на вимогу покупця здійснюється заміна на якісний товар або повернення покупцеві сплачених ним грошових коштів;

- непродовольчий товар належної якості не підійшов за формою, габаритами, фасоном, кольором, розміром або в силу інших причин не може бути використаний покупцем за призначенням.

Якщо при цьому товар не споживався і збережений його товарний вигляд, споживчі якості, пломби, ярлики, а також розрахунковий документ, виданий споживачеві разом з проданим товаром, то впродовж 14 днів, не рахуючи дня купівлі, вимоги споживача задовольняються шляхом:

- обміну товару на аналогічний;

- надання права на придбання будь – яких інших товарів із наявного асортименту з відповідним перерахунком вартості поверненого товару, якщо на момент обміну аналогічного товару немає у продажу;

- повернення грошових коштів у розмірі вартості поверненого товару.

Вимоги покупців не підлягають задоволенню:

- якщо продавець доведе, що недоліки товару виникли внаслідок порушення споживачем правил використання або зберігання товару;

- якщо покупець має намір повернути (обміняти) товар, який визначений в Переліку товарів належної якості, що не підлягають обміну, поверненню, затвердженому Постановою № 172.

Законом № 1023 також встановлено, що якщо покупцем виявлені недоліки або фальсифікація товару, що був у вжитку (придбаного через підприємство роздрібною комісійною торгівлі), строк гарантії на який не минув, то повернення такого товару здійснюється тільки з дозволу продавця. На практиці, як правило,

це питання вирішується на користь покупця, якщо розрахунки з комітентом ще не зроблені.

Розрахунки готівкою при розірванні договору купівлі – продажу

В розглянутих вище випадках повернення сплачених покупцем грошових коштів проводиться в день розірвання договору купівлі – продажу або в інший узгоджений строк, але не пізніше ніж на упродовж семи днів.

Якщо при цьому повертається неякісний або фальсифікований товар (продовольчий або непродовольчий), розрахунки зі споживачем здійснюються у порядку, встановленому п. 5 і п. 6 ст. 14 Закону № 1023:

- у випадку підвищення ціни – виходячи з вартості товару на момент його повернення;

- у випадку зниження ціни – виходячи з вартості товару на момент його купівлі.

Згідно зі ст. 2 Закону про РРО видача грошових коштів покупцеві за повернутий товар визначена як розрахункова операція. Отже, СПД, які відповідно до цього Закону застосовують РРО або використовують розрахункові квитанції (РК) і книги обліку розрахункових операцій (КУРО), повинні забезпечити:

- складання акту про видачу грошових коштів – якщо вартість поверненого товару перевищує п'ять НМДГ;

- реєстрацію через РРО суми грошових коштів, виданих покупцеві (виконується операція “службова видача” або проводиться реєстрація негативної суми розрахунку з роздратуванням витратного касового чеку, якщо застосовується РРО, алгоритм якого забезпечує окреме накопичення в фіскальній пам'яті негативних сум розрахунку;

- оформлення розрахункової квитанції, де у корінці і відривній частині сума розрахунку вказується з математичним знаком “-” (мінус);

- видачу покупцеві відповідного розрахункового документу на повну суму зробленої операції (фіскальний касовий чек, відривна частина розрахункової квитанції).

Але як вчинити, якщо в операційній касі (грошовому ящику РРО) грошей значно менше, ніж необхідно видати покупцеві за повернутий товар, а покупець бажає отримати саме готівку?

В залежності від ситуації вирішити “проблему” можна таким чином:

- отримати у касі підприємства відсутню суму готівки (сума отриманих грошових коштів в обов'язковому порядку реєструється через РРО з використанням операції “службове внесення”);

- видати покупцеві грошові кошти в інший, погоджений з ним день. Але і в цьому може бути використана як виручка даного торгового підприємства, так і готівка, видані із каси підприємства, які, у свою чергу, при необхідності можуть бути отримані у банку.

У випадку обміну товару споживач і продавець розривають попередній договір купівлі – продажу (тобто укладений при купівлі товару, що повертається) і укладають новий – на купівлю аналогічного або іншого товару.

Значить, необхідно провести через РРО (відобразити в РК) дві відповідні розрахункові операції і видати покупцеві два розрахункових документи.

Оприбуткування поверненого покупцем товару є господарською операцією, а значить, факт її здійснення повинен фіксуватися у бухгалтерському і податковому обліку на підставі первинного документу.

Таким документом може бути один з нижчеперелічених:

- акт про видачу грошових коштів – за умовою, що у ньому передбачені додаткові реквізити, які підлягають заповненню матеріально відповідальною особою, що прийняла повернутий товар;

- письмова заява споживача, форма якого затверджена Постановою № 506, – якщо повертається товар з недоліками (упродовж гарантійного строку);

- акт повернення товару, складений у довільній формі, в якому є обов'язкові реквізити, встановлені для первинних документів п. 2 ст. 9 Закону № 996 (назва документу, дата і місце складання, назва підприємства, від імені якого складений документ, зміст і обсяг господарської операції, посада особи, відповідальної за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис особи, яка брала участь в проведенні господарської операції).

Повернення споживачем товару прямо впливає на формування фінансового результату операційної діяльності торгового підприємства, так як у цьому випадку:

- зменшується дохід від реалізації товару за звітний період, (відкоригований на суму ПДВ в продажній вартості повернутого товару). Для відображення цієї операції в бухгалтерському обліку призначений субрахунок 704 “Відрахування з доходу”;

- зменшуються витрати, пов’язані з реалізацією товару (коригуються на суму собівартості оприбуткованих повернутих товарів, а також на суму ТЗВ, якщо облік цих витрат вівся на окремому субрахунку). При цьому собівартість повернутого товару повинна обчислюватися тим ж методом, який застосовувався для списання цього товару при реалізації (методом з числа встановлених П(С)БО 9 “Запаси”, який визначений СПД на свій розсуд у наказі про облікову політику) (таблиця 25).

Таблиця 25

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображено повернення товару за продажною вартістю	704	361
2	Видані покупцеві готівку за повернутий товар	361	303
3	Відкориговані податкові зобов’язання по ПДВ методом “сторно”	704	641
4	Відкоригована собівартість реалізованого товару звітного періоду методом “сторно”:		
	- на собівартість повернутого товару	902	282
	- на суму ТЗВ в собівартості повернутого товару	902	289
5	Відновлена торгова націнка на повернутий товар	282	285
6	Списана на фінансовий результат вартість повернутого товару без ПДВ	791	704
7	Відкоригований фінансовий результат на собівартість повернутого товару методом сторно	791	902

2 Повернення товару в оптовій торгівлі

Відношення між продавцем – підприємством оптової торгівлі і покупцем – підприємством роздрібною або оптової торгівлі оформлюються договорами купівлі – продажу і поставки товарів. Звичайно додаткові умови цих договорів спочатку передбачають або можливість повернення товару, або можливість внесення змін і доповнень до договору, що не суперечить положенням ГК. В останньому випадку повернення товару оформлюється окремою угодою (доповненням), яка є невід’ємною частиною відповідного договору.

Відображення операцій, пов’язаних з поверненням товару, в бухгалтерському обліку продавця – оптовика у цілому аналогічно відображенню таких операцій в обліку продавця роздрібною торгівлі. Тому розглянемо порядок обліку цих операцій у покупців.

Повернення товару постачальнику відбувається за цінами поставки. В той же ж час при вибутті товарів оцінка його собівартості здійснюється за одним із методів, визначених п. 16 П(С)БО 9 “Запаси”. Не виключено, що виникає різниця між собівартістю товару і його вартістю без ПДВ, за якою товар повертається постачальнику. Наприклад, покупець отримав такий ж товар, але за іншими цінами, і при цьому застосовано метод ціни продажу, при якому собівартість реалізованого товару визначалась за методом ФІФО, або ж при списанні реалізованого товару собівартість залежить від рівня середнього відсотка торгової націнки. В бухгалтерському обліку ця різниця списується на собівартість товару, реалізованого у звітному періоді (зменшує або збільшує її) (таблиця 26).

Таблиця 26

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Облік у продавця			
1	Відображено повернення товару	704	361
2	Відкориговані податкові зобов'язання по ПДВ методом сторно	704	641
3	Відкоригована собівартість реалізованого товару на собівартість повернутого товару методом сторно	902	281
4	Списана на фінансовий результат сума інших вирахувань з доходу	791	704
5	Відкоригований фінансовий результат на собівартість повернутого товару	902	791
Облік у покупця			
1	Відображено повернення товару постачальнику методом сторно: - на вартість товару за цінами придбання без ПДВ	282	631
	- відкоригований податковий кредит по ПДВ	641	631
2	Відкоригована собівартість реалізованого товару на суму різниці між вартістю повернутого товару, обчисленої за цінами придбання товару без ПДВ, і собівартості цього товару, сформованої на момент повернення постачальнику, методом сторно	902	282
3	Списана торгова націнка, яка припадає на повернутий товар, методом сторно	282	285

3 Повернення товару в комісійній торгівлі

Як слідує з положень розділу 69 “Комісія” ГК, продаж товару за договорами комісії не виключає можливості повернення товару комісіонером.

Одною з відмінних особливостей господарських операцій, що здійснюються в рамках договору комісії на продаж, є те, що право власності на товар, переданий комісіонером для реалізації, належить комітенту (ст. 1011 ГК). І незважаючи на те, що фактично товар переданий комісіонеру, він продовжує числитися на балансі у комітента, на субрахунку 283 “Товари на комісії”. У випадку, якщо комісіонер повертає товар, його облікова вартість списується комітентом з субрахунку 283 на відповідний субрахунок, на якому цей товар враховується до передачі комісіонеру.

Вартість прийнятого комісіонером товару (вона визначається за цінами, передбаченими у договорі комісії) враховується на позабалансовому субрахунку 024 “Товари, прийняті на комісію”. При поверненні товару комітенту його вартість списується на субрахунок 024 (таблиця 27).

Таблиця 27

№ п/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
У комітента			
1	Відвантажений товар за договором комісії	283	281
2	Відображена вартість поверненого комітентом товару	281	283
У комісіонера			
1	Прийнятий товар від комітента	024	-
2	Відображена вартість повернутого комісіонером товару	-	024

ТЕМА 12. Облік витрат, доходів і фінансових результатів

План

- 1 Облік витрат торговельного підприємства.
- 2 Облік доходів торговельного підприємства.
- 3 Порядок формування і обліку фінансових результатів.

1 Облік витрат торговельного підприємства

Методичні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ) та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.

Згідно з П(С) БО під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників), за умови, що витрати можуть бути достовірно оцінені.

Основні критерії, якими необхідно керуватись при відображенні витрат у бухгалтерському обліку і визнанні їх витратами (певного періоду), такі:

- витрати відображаються в обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені.

Витрати, які забезпечують одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, визнаються шляхом систематичного розподілу вартості основних засобів (наприклад, у вигляді амортизаційних відрахувань).

Не визнаються витратами і не включаються до Звіту про фінансові результати:

- платежі за договором комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітету та ін.;
- попередня (авансова) оплата запасів (робіт, послуг);
- погашення одержаних позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам, зазначеним у визначенні терміна “витрати”;
- витрати, які відображають зменшення власного капіталу згідно з положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Важливим завданням обліку затрат на виробництво є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, які пов'язані з виготовленням продукції (виконанням робіт, наданням послуг), забезпечення контролю за використанням матеріальних

трудових і фінансових ресурсів. Виходячи з поставленого завдання затрати групуються за двома ознаками:

- елементи затрат;
- статті калькуляції.

Елементи затрат – це економічно однорідні за своїм змістом затрати незалежно від того, на які види виробів і на якій ділянці вони використані.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” встановлено групування витрат операційної діяльності підприємства за такими елементами:

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

Групування витрат за економічними елементами використовується для планування витрат виробництва (обсяг), виявлення резервів їх зниження, нормування оборотних коштів і контролю за їх оборотністю, для розрахунку економічних показників, які характеризують ефективність діяльності підприємства (матеріалоємність, виробництво та ін.), а також для складання звіту про фінансові результати (розділ 2 “Елементи операційних витрат”).

Розділ 2 “Елементи операційних витрат”: звіт про фінансові результати складається з використанням інформації, накопиченої на рахунках класу 8, або шляхом аналізу оборотів рахунків запасів, зносу необоротних активів, забезпечень, кредиторської заборгованості тощо.

Згідно з П(С)БО № 16 «Витрати» класифікація витрат за цільовим призначенням виробництва поділяється на основні і накладні:

- витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим процесом виготовлення продукції, називають основними. Ці витрати в більшості випадків є прямими, тобто відносяться до конкретних об'єктів витрат на підставі первинних документів (сировина, матеріали, комплектуючі вироби, технологічне паливо, заробітна плата робітників та ін.);

- накладні витрати пов'язані з організацією, обслуговуванням виробництва і управління ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством (загальнопромислові витрати).

За способом віднесення на собівартості окремих видів продукції витрати можуть бути прямі та непрямі.

Прямі витрати – витрати на виробництво конкретного виду продукції (робіт послуг), які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів (матеріали, заробітна плата робітників та ін.).

Непрямі витрати пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом (наприклад, загальнопромислові витрати), а тому об'єкт обліку витрат (продукцією, роботами, послугами тощо) розподіляється пропорційно встановленому базису (заробітній платі робітників, матеріальним, прямим витратам тощо).

За складом витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо).

Комплексні витрати складаються з декількох елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальнопромислові витрати, в які входять практично всі економічні елементи.

За ступенем залежності від обсягів діяльності витрати поділяються на змінні і постійні.

Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва (випуску). Звідси розмір цих витрат на кожну одиницю продукції залишається сталим.

До постійних відносяться витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно – постійні витрати) при зміні обсягу виробництва.

За доцільністю витрачення виділяються продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані чи доцільні для даного виробництва витрати, та непродуктивні витрати, причиною виникнення яких є недоліки в технології та організації виробництва (оплата понадурочних робіт тощо).

Окремо ведеться облік поточних та одноразових витрат.

До поточних відносяться витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією товарів даного періоду.

Одноразовими є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва, резервуванням витрат на оплату одночасної винагороди за вислугу років тощо.

До витрат, які включаються до собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг) відносяться її собівартість, нерозподілені загальновиробничі витрати та понаднормативні виробничі витрати. Решта витрат розглядається як витрати того звітного періоду, в якому вони виникли і класифікуються за видами діяльності.

Залежно від діяльності всі витрати розподіляються на дві великі групи:

- витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності;
- витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності.

У свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, розподіляються на такі витрати:

- від операційної (основної та іншої);
- інвестиційної;
- фінансової діяльності.

Операційна діяльність підприємства – це основна діяльність, яка пов'язана з виробництвом продукції (робіт, послуг) або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частину його доходу.

Для відображення реалізації товарів передбачені рахунки обліку витрат 90 «Собівартість реалізації» і субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів».

Таблиця 28 – Синтетичний облік собівартості реалізованих товарів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1 Відображено собівартість реалізованих товарів	902	28
2 Списано собівартість реалізації товарів	791	902

Таблиця 29 – Класифікація витрат за звичайною діяльністю

Вид діяльності	Витрати
	Звичайна діяльність
Операційна діяльність	Основна діяльність
	собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)
	Адміністративні витрати
	загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу тощо
	Витрати на збут
	витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на маркетинг тощо
	Інша діяльність
	Інші операційні витрати
	витрати на дослідження та розборки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги тощо

Відповідно до п. 8 Положення (стандарт) 16 до виробничої собівартості товарів (робіт, послуг) включаються:

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

До складу прямих матеріальних витрат включаються вартість сировини, основних матеріалів, що створюють основу продукції, яка виготовляється, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретних об'єктів витрат (тобто товарів, робіт, послуг або виду діяльності, які потребують визначення з їх виробництвом витрат).

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати працівникам, які зайняті у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизаційні відрахування та ін.

У процесі операційної діяльності виникають витрати, які не включаються до собівартості товарів (робіт, послуг), і їх не можна віднести до певного доходу звітного періоду. Такі витрати підлягають відображенню у складі того звітного періоду, у якому вони відбулися (Положення 16). До таких операційних витрат належать:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати операційної діяльності.

Для обліку операційних витрат використовують рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут організовується за статтями витрат та за економічними елементами. При організації обліку витрат на збут за центрами витрат відповідно реєстри ведуть в розрізі складів та служб, пов'язаних із збутом товарів.

Адміністративними є витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управління ним в масштабі всього підприємства. До адміністративних витрат відносяться:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- винагорода за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштою, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

- інші витрати адміністративного призначення.

Адміністративні витрати, відображені протягом звітного періоду на дебеті рахунка 92 «Адміністративні витрати», в кінці звітного періоду списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) товарів (робіт, послуг):

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом товарів, (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

- витрати на передпродажну підготовку товарів;

- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Витрати, пов'язані із збутом товарів, відображені протягом звітного періоду на дебеті рахунка 93 «Витрати на збут», наприкінці звітного періоду списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Інші витрати операційної діяльності призначено для обліку інших операційних витрат, у тому числі:

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з реалізацією їх;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- недостачі і втрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пеня, неустойки;

- втрати від знецінення запасів;

- інші витрати операційної діяльності (витрати на виплату матеріальної допомоги, на утримання об'єктів соціально-культурного призначення тощо).

Зазначені операційні витрати, відображені протягом звітного періоду на дебеті рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», в кінці звітного періоду списуються з кредиту цього рахунка на дебет рахунка 79 «Фінансові результати».

Таблиця 30 – Синтетичний облік адміністративних витрат

Рахунок 92 “Адміністративні витрати”	Дебет	Кредит
Заробітна плата	92	661
Єдиний соціальний внесок	92	65
Розрахунки з іншими кредиторами (відсотки банку)	92	685
Розрахунки з підзвітними особами (витрати на відрядження)	92	372
Послуги зв'язку	92	685
Оренда основних засобів	92	685
Підписка	92	685
Витрати на ліцензію	92	685
Всього:		

Таблиця 31 – Витрати на збут

Рахунок 93 “Витрати на збут”	Дебет	Кредит
Заробітна плата	93	661
Єдиний соціальний внесок	93	65
Витрати палива	93	203
Знос основних засобів	93	13
Знос основних засобів	93	13
Норма трати (товар)	93	28
Розрахунки з іншими кредиторами	93	685
Витрати на охорону приміщення	93	685
Витрати на рекламу	93	685
Тендер	93	685
Розрахунки з підзвітними особами (витрати на відрядження)	93	372
Всього:		
Рахунок 94 “Інші витрати операційної діяльності”		
Дебіторська заборгованість	94	36

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" витратами визнаються 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. Для визначення фінансових результатів звітного періоду необхідно порівнювати доходи звітного періоду з витратами, які було здійснено для отримання цих доходів, що відповідає основному принципу бухгалтерського обліку – нарахування та відповідності доходів і витрат.

2 Облік доходів торговельного підприємства

Формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства і її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» (затверджено наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.99 р., зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14.12.99 р. під № 860/4153). (Зі змінами, внесеними відповідно до наказів Міністерства фінансів № 131 від 14.06.2000 р., № 989 від 25.11.2002 р.).

Поняття “дохід” – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів чи зменшення зобов'язань, що сприяють зростанню власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків власників).

Для визнання доходу необхідно не тільки надходження активу або зменшення, але і фінансовий наслідок цих подій. Таким наслідком виступає збільшення власного капіталу. Тобто дохід визначається в момент збільшення власного капіталу.

Не визнаються доходами такі види надходжень:

- суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету та позабюджетних фондів;
- суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо;
- суми попередньої оплати продукції;

- суми авансу в рахунок оплати продукції;
- суми завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первинного розміщення цінних паперів.

Отже, такі суми виключаються з доходу.

У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають одержанню. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації, яку може бути отримано, з урахуванням суми будь – якої торговельної знижки, що надається підприємством.

Оцінка доходу

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню.

У разі відстрочки платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків.

Сума доходу за бартерним контрактом визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів.

Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані або підлягають отриманню за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартерним контрактом.

З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють такий дохід:

- від реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);

- надання послуг;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання:
 - відсотків,
 - дивідендів,
 - роялті.

Відсотки – плата за використання коштів чи їх еквівалентів, сум заборгованості підприємству.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів).

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподіленого між учасниками (власниками) відповідно до частки їхньої участі у власному капіталі підприємства.

Такий дохід, повинен визнаватися в наступному порядку:

- відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони відносяться, виходячи з бази їхнього нарахування й терміну користування відповідними активами;
- роялті визнаються за принципом нарахування відповідно до економічного змісту відповідної угоди;
- дивіденди визнаються в періоді ухвалення рішення про їхню виплату.

В залежності від виду діяльності розрізняють такі доходи:

- від звичайної діяльності;
- надзвичайної діяльності;
- основної діяльності;
- фінансових операцій.

У бухгалтерському обліку доходи класифікуються за такими групами:

- дохід від реалізації товарів (робіт, послуг);
- інший операційний дохід (реалізація іноземної валюти; реалізація інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій); операційна оренда активів; операційна курсова різниця (позитивна); відшкодування раніше списаних активів, отримані пені, штрафи, неустойки; отримані гранти й субсидії; списання кредиторської заборгованості; інші операції);

- дохід від участі в капіталі (інвестиції у дочірнє підприємство; інвестиції в асоційовані підприємства від спільної діяльності);

- інші фінансові доходи (відсотки отримані, дивіденди отримані, кредити отримані, облігації випущені, інші доходи від фінансових операцій, крім тих, що обліковуються за методом участі в капіталі);

- інші доходи (реалізація фінансових інвестицій; реалізація необоротних активів; реалізація майнових комплексів; безкоштовно отримані активи; інші доходи від звичайної діяльності);

- надзвичайні доходи (відшкодування збитків від надзвичайних подій; інші надзвичайні доходи).

Планом рахунків передбачені окремі рахунки для обліку доходів і фінансових результатів у розрізі видів діяльності. Найменування рахунків і субрахунків до них являють собою докладний опис складу доходів з класифікацією за видами діяльності.

В залежності від місця виникнення доходу розрізняють доходи центрів інвестицій, центрів доходів, центрів прибутку та загальний дохід підприємства.

Різні види доходу від звичайної діяльності мають різні критерії визнання.

Особливості визнання різних видів доходу від реалізації товарів (робіт та послуг) незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ) визначаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності на підставі П (С) БО 15 “Дохід”.

Дохід від реалізації товарів визнається у випадку, якщо:

- покупцеві передані усі ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на товар;

- підприємство не здійснює подальше керування й контроль за реалізованим товаром;

- сума доходу може бути достовірно визначена;

- існує впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути вірогідно визначені.

Визначений дохід від реалізації товарів, (робіт, послуг) не коригується на величину сумнівної і безнадійної заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства.

Особливий порядок визнання доходу і відображення його в бухгалтерському обліку встановлюється П(С) БО 15 “Дохід” для операцій обміну.

Передусім при здійсненні обміну товарами (роботами, послугами чи іншими активами) необхідно знати, чи є такі активи подібними чи ні.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін товарами (роботами, послугами й іншими активами), які подібні за призначенням і мають однакову справедливу вартість. Однак сам факт обміну має бути зафіксовано в регістрах обліку.

Якщо підприємство здійснює обмін неподібними активами, то ця операція розглядається як така, що приносить дохід. У даному випадку дохід оцінюється за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, отриманих або належних до одержання підприємством, чи збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих грошових коштів чи їх еквівалентів. Якщо справедливу вартість активів, робіт, послуг, отриманих або належних до одержання за бартерним контрактом, достовірно визначити неможливо, то дохід визнається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), переданих за цим бартерним контрактом.

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, має визнаватися, виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату складання балансу, якщо може бути вірогідно оцінений результат цієї операції.

Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг здійснюється:

- вивченням виконаної роботи (коли сторони, вивчивши надані вже послуги, визначили ступінь їх готовності та оцінили їх конкретну суму);
- визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
- визначенням питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. При цьому сума витрат, здійснених

на певну дату, включає тільки ті витрати, які не відображають обсягу наданих послуг саме на цю дату.

Якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій за визначений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період.

Якщо дохід від надання послуг не може бути вірогідно визначений, то він відбивається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Цільове фінансування не визнається доходами доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане і підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

Основними завданнями організації обліку і контролю доходів та фінансових результатів діяльності підприємства є забезпечення:

- правильного визначення умов визнання та достовірної оцінки доходів і фінансових результатів діяльності;
- правильного розмежування доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- правильного, повного документального оформлення і своєчасного відображення в реєстрах обліку доходів та фінансових результатів діяльності;
- контролю за виконанням договорів з реалізації товарів (робіт та послуг).

Правильність обліку за його веденням на кожному підприємстві забезпечується наказом про облікову політику, який в обов'язковому порядку повинен містити розділ про доходи і фінансові результати діяльності, в якому зазначаються основні принципи організації обліку доходів і результатів діяльності на підприємстві.

В наказі про облікову політику необхідно передбачати:

- розмежування доходів за кожною класифікаційною групою;
- перелік та склад доходів (виторг) від реалізації товарів (робіт, послуг);
- перелік та склад фінансової діяльності;
- перелік та склад інших операційних доходів;
- перелік та склад надзвичайних доходів;
- перелік та склад інвестиційної діяльності;

- умови визнання та критерії оцінки доходів від надання послуг і виконання робіт на дату складання звітності;
- спосіб вивчення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від використання і надання яких визначається за ступенем завершеності;
- порядок віднесення доходів і витрат на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Одержання прибутку є важливою метою в будь-якому виді підприємницької діяльності. При цьому головною функцією бухгалтерського обліку є визначення і відображення у звітності успіхів чи невдач фірми в досягненні цієї мети. Поняття “прибуток” (profit) має безліч значень. Одне з них – це збільшення капіталу в результаті ведення господарської діяльності.

Для обліку доходу (виручки) від реалізації товарів призначений пасивний рахунок 702 “Доходи від реалізації товарів”, де за кредитом відображається збільшення (одержання) доходу, за дебітом належна сума непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших, передбачених законодавством), списання доходу на рахунок 79 “Фінансові результати” у порядку закриття рахунку 70 “Доходи від реалізації товарів”.

Таблиця 32 – Організація синтетичного обліку доходів від реалізації

Рахунок	Зміст
702 “Дохід від реалізації товарів”	Використовують підприємства торгівлі та інші організації для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів
71 “Інший операційний дохід”	Використовують підприємства торгівлі та інші організації для узагальнення інформації про доходи від операційної діяльності у звітному періоді, крім доходу від реалізації товарів
74 “Інші доходи”	Використовують для обліку доходів, які виникають в процесі діяльності, но не зв’язані з операційною і фінансовою діяльністю

Обсяг реалізації товарів є одним із показників діяльності господарюючих суб'єктів. За своїм економічним змістом фактична величина реалізації продукції характеризує кінцевий результат роботи підприємства, виконання обов'язків перед споживачами, ступінь участі в задоволенні потреб ринку тощо.

При відвантаженні товарів підприємство визначає процес реалізації за принципом нарахування та відповідності.

За принципом нарахування в момент відвантаження товари вважаються проданими, тому в обліку повинен відобразитися дохід з одної сторони (пасив) та на цю саму має бути зроблено збільшення активу – дебіторської заборгованості.

Відвантаження або відпуск товарів, послуг зі складу покупця проводять на підставі первинних документів: наказів – накладних або розпоряджень відділу збуту.

Первинними документами з обліку доходів від реалізації товарів є розрахунки (довідки) бухгалтерії, накладні, договори купівлі – продажу, товарно – транспортні накладні, платіжні вимоги, ПКО, виписки банку тощо. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки виходячи із специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

Бухгалтерський облік доходів від реалізації організовуються щодо кожного об'єкта за відповідальними групами, для яких відкривається окремий субрахунок. Облік доходів від реалізації слід організовувати з урахуванням відповідних субрахунків. Розглянемо одну з операцій синтетичного обліку від реалізації товарів у таблиці 33.

Таблиця 33 – Синтетичний облік з операцій реалізації товарів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
1	2	3
1 Відображено дохід від реалізації товарів покупцям	36	702
2 Нараховане ПДВ на дохід від реалізації товарів	702	641
3 Відображено виробничу собівартість реалізованих товарів	902	28

Продовження таблиці 33

1	2	3
4 Відображено суму доходу від реалізації товарів за відрахуванням ПДВ на рахунок 791 “Результат основної діяльності”	702	791
5 Списано собівартість реалізації товарів на рахунок 791 “Результат основної діяльності”	791	902
6 Зараховано на поточний рахунок банку оплату від покупців	311	36

Аналітичний облік доходів від реалізації організовується за видами (групами) товарів регіонами збуту або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Для узагальнення інформації про інші доходи використовується рахунок 71 “Інший операційний дохід”, який має такі субрахунки:

- 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”;
- 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”;
- 719 “Інші доходи від операційної діяльності” (таблиця 34).

Таблиця 34 – Синтетичний облік з операцій «Інші операційні доходи»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дебет	Кредит
Оприбутковані надлишки товару	282	719
Віднесено суми надлишку на фінансовий результат підприємства	719	791
Відображено штраф, що утворився від перевірки податковою інспекцією	948	715
Дохід від списання кредиторської заборгованості у зв'язку з закінченням строку позовної давності	717	791

3 Порядок формування і обліку фінансових результатів

Фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток або збиток. Прибуток в основному утворюється в результаті продажу (реалізації) товарів. Крім того, підприємство може продавати (реалізовувати) інші матеріальні цінності і послуги допоміжних виробництв та господарств, а також мати доходи і витрати, що збільшують або зменшують розмір прибутку від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Визначення фінансового результату полягає у обчисленні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат.

У бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово – господарського року від усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або які виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Прикладом звичайної діяльності є реалізація товарів, розрахунки з постачальниками і покупцями, працівниками, банківськими установами тощо. Як супровідні до звичайної діяльності належать такі операції, як переоцінка активів, списання знецінених запасів, курсові різниці, які виникають по валютних операціях, економічні санкції за порушення договірних зобов'язань або податкового законодавства тощо.

Звичайна діяльність поділяється на операційну та іншу (інвестиційну і фінансову).

Під операційною діяльністю розуміють основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не належать до інвестиційної або фінансової діяльності.

Під інвестиційною діяльністю розуміють придбання і реалізацію тих необоротних активів, а також фінансових інвестицій, які не становлять еквівалент грошових коштів (наприклад, інвестиції в асоційовані або дочірні підприємства, сумісна діяльність тощо). Під фінансовою діяльністю розуміють

діяльність, яка приводить до зміни величини і складу власного і позикового капіталу.

Надзвичайна діяльність — це операції і події, які відрізняються від звичайних і не відбуваються часто або регулярно. До них належать техногенні аварії, стихійне лихо, пожежі тощо. Втрати внаслідок таких подій, покриті за рахунок страхових відшкодувань та інших джерел, враховуються при розрахунку фінансових результатів від надзвичайної діяльності.

Чистий прибуток включає:

- чистий дохід (виручка) від реалізації товарів;
- валовий прибуток; фінансові результати від операційної діяльності;
- фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;
- фінансові результати від звичайної діяльності;
- фінансові результати від надзвичайної діяльності;
- чистий прибуток.

Виходячи із класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціями і побудована система рахунків бухгалтерського обліку для відображення формування фінансових результатів діяльності підприємства та визначення чистого доходу (прибутку) чи збитку звітного періоду, а також для складання Звіту про фінансові результати. Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який ведеться за субрахунками:

- 791 «Результат основної діяльності»,
- 792 «Результат фінансових операцій»,
- 793 «Результат іншої звичайної діяльності»,
- 794 «Результат надзвичайних подій».

По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

По кредиту субрахунку 791 «Результат основної діяльності» підприємства відображають суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності в

кореспонденції з дебетом рахунків: 70 “Доходи від реалізації” та 71 “Інший операційний дохід”.

На дебет субрахунку 791 “Результат основної діяльності” наприкінці звітної періоду в порядку закриття рахунків списують:

- собівартість реалізованих товарів (з кредиту рахунка 90 “Собівартість реалізації”);

- адміністративні витрати (з кредиту рахунка 92 “Адміністративні витрати”);

- витрати на збут (з кредиту рахунка 93 “Витрати на збут”);

- належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності (з кредиту рахунка 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності”).

Ставки податку на прибуток, об'єкти оподаткування і порядок визначення оподаткування прибутку, порядок обчислення і сплати податку, обов'язки і відповідальність платників регламентуються Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку “Звіт про фінансові результати”.

Відповідно до Плану рахунків облік податку на прибуток ведеться на рахунку 98 “Податок на прибуток” за субрахунками:

- 981 “Податки на прибуток від звичайної діяльності”,

- 982 “Податки на прибуток від надзвичайних подій”.

На субрахунку 982 “Податки на прибуток від звичайної діяльності” ведуть облік нарахованої суми податку на прибуток від звичайної діяльності, визначеної за встановленою ставкою від прибутку, відображеного в бухгалтерському обліку (незалежно від суми прибутку для цілей оподаткування).

На субрахунку 982 “Податки на прибуток від надзвичайних подій” відображають суму податку, яка підлягає сплаті з прибутку від надзвичайних подій. При цьому треба мати на увазі, що у Звіті про фінансові результати чистий прибуток (збиток) обчислюється як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності і надзвичайного доходу, надзвичайних затрат і податку з надзвичайного прибутку. У статтях звіту “Надзвичайні доходи” та “Надзвичайні затрати” відповідно відображають:

- прибуток або збиток від інших подій і операцій, що відповідають визначенню надзвичайних подій;

- невідшкодовані збитки від надзвичайних подій, включаючи затрати на запобігання витратам від стихійного лиха, техногенних аварій, які визначені за вирахуванням суми страхового відшкодування, і покриття втрат від надзвичайних подій за рахунок інших джерел.

Збитки від надзвичайних подій відображаються за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від звичайної діяльності.

Наприкінці року сума нарахованого податку на прибуток списується записом по дебету рахунка 79 “Фінансові результати” в кореспонденції з кредитом рахунка 98 “Податки на прибуток”.

Після цього запису за даними рахунка 79 “Фінансові результати” визначають чистий фінансовий результат, який відповідними записами списується на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Отже, чистий прибуток від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування і сумою податку на прибуток.

Шляхом порівняння на субрахунку 791 “Результат основної діяльності” кредитового обороту (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інших операційних доходів) з дебетовим оборотом (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства.

- на суму одержаного прибутку:

дебет рахунка 791 “Результат основної діяльності”

кредит рахунка 441 “Прибуток нерозподілений”;

- на суму збитку:

дебет рахунка 442 “Непокриті збитки”;

кредит рахунка 791 “Результат основної діяльності”

(таблиця 35).

Формування фінансових результатів основної діяльності підприємства в системі рахунків можна відобразити за рисунком 2.

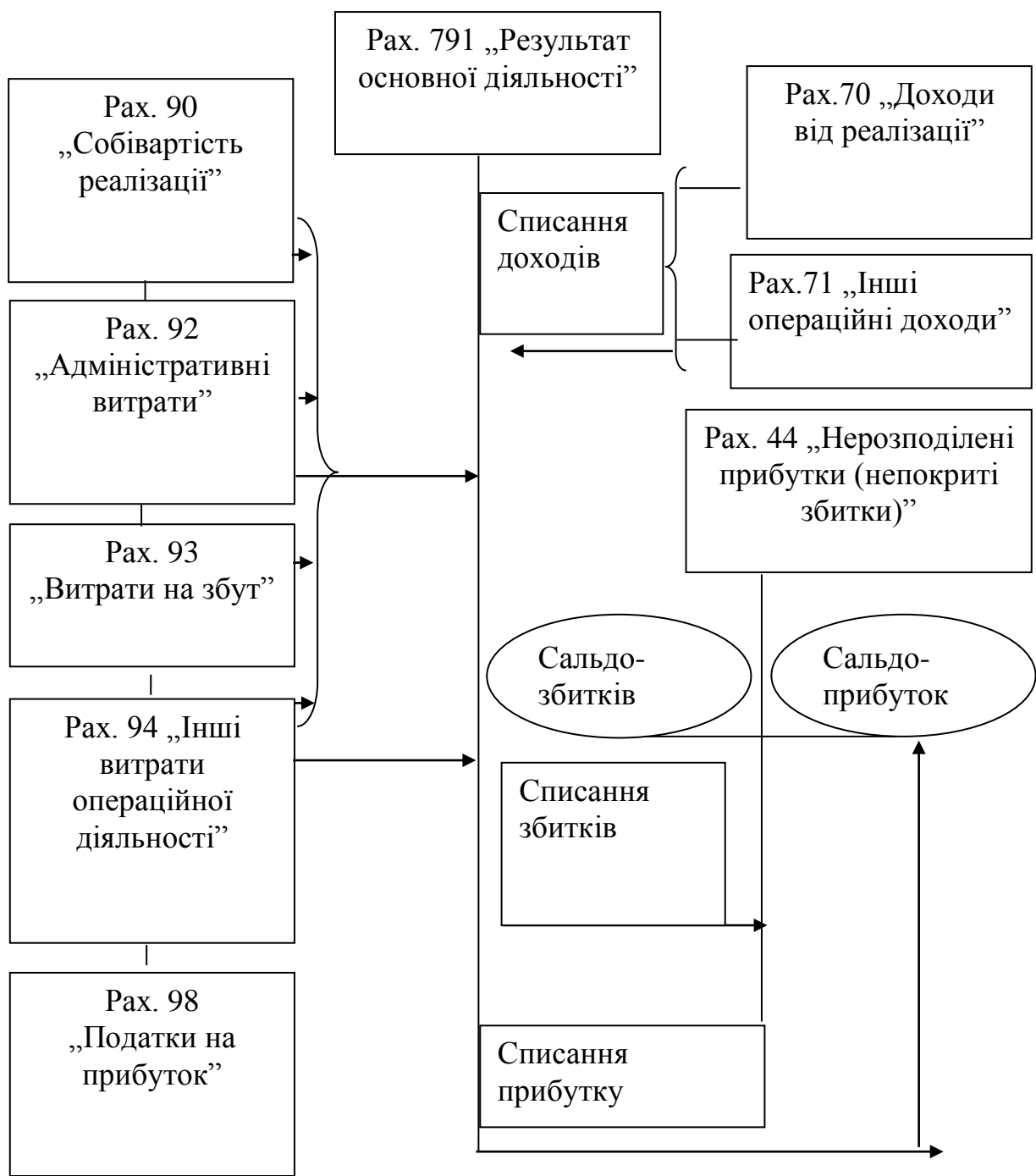


Рисунок 2 – Облік формування фінансових результатів основної діяльності у торговому підприємстві

Таблиця 35 – Основні бухгалтерські проводки з обліку формування фінансових результатів і використання прибутку

Зміст господарської операції	Дебет рахунка	Кредит рахунка
Списано на фінансові результати доходи діяльності підприємства:		
- дохід від реалізації товарів	702	79
- інший операційний дохід	71	79
Списано на фінансові результати витрати діяльності підприємства:		
- собівартість реалізації товарів	79	90
- адміністративні витрати	79	92
- витрати на збут	79	93
- інші витрати операційної діяльності	79	94
Відображено суму нарахованого податку на прибуток від звичайної діяльності і надзвичайних подій	98	641
Списано наприкінці року суму нарахованого податку на прибуток на фінансові результати	79	98
Визначено за даними рахунка 79 «Фінансові результати» і списано фінансовий результат діяльності підприємства звітного періоду:		
- на суму одержаного прибутку	79	441
- в сумі непокритого збитку	442	79

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

- 1 Акольська, О. В. Управлінський облік та проблеми його функціонування в сучасних умовах управління підприємством [Текст] / О. В. Акольська, О. В. Білоцерківський // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2010. – № 3 (7). – С. 52-61.
- 2 Андренко, О. А. Конспект лекцій з курсу «Управлінський облік» [Текст] / О. А. Андренко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Харків: ХНАМГ, 2009. – 95 с.
- 3 Атамас, П. Й. Управлінський облік [Текст]: навч. посібник. 2-ге видання / П. Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 440 с.
- 4 Бахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет: [Текст]: учеб. для вузов. – 2-е изд., доп. и пер. / М. А. Бахрушина. — М.: ИКФ Омега-Л; Высш. шк., 2002. — 528 с.
- 5 Белоусова, И. Проблемы развития управленческого учета в Украине [Текст] / И. Белоусова // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – № 2. – С. 39-44.
- 6 Бородкін, О. Внутрішньогосподарський управлінський облік: концепція і підприємство [Текст] / О. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 45- 53.
- 7 Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік [Текст]: навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець; Мін-во освіти і науки України, Житомир: «Рута», 2000. – 448 с.
- 8 Бутинець, Ф. Ф. Підприємство бухгалтерського обліку [Текст]: навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець; Мін-во освіти і науки України, Житомир: «Рута», 2002. – 592 с.
- 9 Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський облік і контроль: тести у 2 частинах. Ч. 1 [Текст]: навч. посібник / Ф. Ф. Бутинець, І. І. Пилипенко, Л. В. Чижевська; Держ. комітет статистики України, Ін-т статистики, обліку і аудиту. – 2-ге вид., допов. і переробл. – Житомир: «Рута», 2002. – 284 с.
- 10 Вербило, О. Ф. Бухгалтерський облік у менеджменті: зміст та методика навчання [Текст]: підручник / О. Ф. Вербило, Т. П. Кондрицька, В. М. Ярошинський, за ред. доц., канд. екон. наук О. Ф. Вербило. Ч. 3. Управлінський облік. – К.: НАУ, 2006. – 328 с.

- 11 Гарасим, П. М. Курс управлінського обліку [Текст] / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К.: Знання, 2007. – 314 с.
- 12 Гафу, Д. Проблеми вдосконалення управлінського обліку на підприємствах [Електронний ресурс] / Д. Гафу // Наукова конференція "Науковий потенціал 2012. – Режим доступу: «justify»>.
- 13 Гнилицкая, Л. Проблемы внедрения управленческого учета на предприятиях Украины [Текст] / Л. Гнилицкая // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – № 9. – С. 39-42.
- 14 Голов, С.Ф. Управлінський облік [Текст]: підручник. / С. Ф. Голов. – 2-ге вид. – К.: Лібра, 2004. – 704 с.
- 15 Десяткина, И. В. Управленческий учет. Краткий курс лекций. Ч.І. [Текст]: учеб. издание / И. В. Десяткина. – Симферополь: УЭУ, 2006. – 119 с.
- 16 Добровський, В. М. Управлінський облік [Текст]: навч.-метод. посібник / В. М. Добровський, Л. В. Гнилицька, Р. С. Коршикова. – К., 2003. – 268 с.
- 17 Друри, К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст]: учеб. пособие для вузов / К. Друри; пер. с англ. под ред. Н. Д. Эриашвили; предисловие проф. П. С. Безруких. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
- 18 Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: [Текст]: учеб. для вузов / В. Б. Ивашкевич. — М.: Экономиста, 2004. — 638 с.
- 19 Карпова, Т. П. Управленческий учет [Текст]: учеб. для вузов / Т. П. Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2002. – 350 с.
- 20 Калініна, О. М. Етапи розробки і впровадження бюджетування [Текст] / О. М. Калініна // Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики. – 2010. – № 1(9). – С. 57-64.
- 21 Корінько, М. Д. Управлінський облік при диверсифікації [Текст] / М. Д. Корінько // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 9. – С. 160-169.
- 22 Лень, В. С. Управлінський облік: [Текст]: навч. посібник / В. С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.

23 Лишиленко, О. В. Бухгалтерський управлінський облік. [Текст]: навч. посібник / О. В. Лишиленко. – К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. – 254 с.

24 Мансуров, П. М. Управленческий учет [Текст]: учеб. пособие / П. М. Мансуров. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 175 с.

25 Нападовская, Л. Проблемы становления и развития управленческого учета в Украине [Текст] // Л. Нападовская // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – № 9. – С. 33-38.

26 Нападовська, Л. В. Управлінський облік [Текст]: підруч. для студ. вищ. навч. закл./ Л. В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.

27 Огійчук, М. Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами [Текст]: підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова [та ін.] / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., переробл. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

28 Пилипенко, А. А. Формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств та їх об'єднань: [Текст] монографія / А. А. Пилипенко, І. П. Дзьобко, О. В. Писарчук; за заг. ред. докт. екон. наук, доц. А. А. Пилипенка. – Харків: Вид-во ХНЕУ, 2011. – 344 с.

29 Радецька, Л. П. Управлінський облік [Текст]: навч. посібник / Л. П. Радецька, Л. В. Овод. – Л.: Академія, 2007. – С. 352.

30 Садовська, І. Б. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посібник для вищої школи / І. Б. Садовська // Луцьк. нац. техн. ун-т. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

31 Писаренко, Т. М. Управлінський облік: сутність, зміст та принципи ведення [Текст] / Т. М. Писаренко, Н. А. Букало // Вісник Хмельницького національного університету. Науковий журнал. – 2010. – № 1 (2). – С. 136-140.

32 Янковский, К. П., Мухарь И. Ф. Управленческий учет [Текст]: учеб. пособие. Стандарт третьего поколения / К. П. Янковский, И. Ф. Мухарь. — СПб.: Питер, 2011. — 368 с.

33 Янчук, Т. Ю. Впровадження управлінського обліку та еволюція його розвитку [Текст] / Т. Ю. Янчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2010. – № 3 (53). – С. 285-287.

