

Т.І. Єфіменко, Н.М. Корольова, О.П. Чебанова

**ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО
ТРАНСПОРТУ**

Навчальний посібник

Харків 2014



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

УКРАЇНСЬКА ДЕРЖАВНА АКАДЕМІЯ
ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ

Т.І. Єфіменко, Н.М. Корольова, О.П. Чебанова

**ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО
ТРАНСПОРТУ**

Навчальний посібник

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Харків 2014

УДК 657.1:656. 2

ББК 65.052:39.2

Є 91

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(№ 1/11-6681 від 20.07.10 р.).*

Рецензенти:

професори Т.В. Момот (ХНАМГ),
В.М. Соколов (ХНУ ім. В.Н. Каразіна)

Авторський колектив:

Єфіменко Т.І. - вступ, розділ 1 пп. 1.4, 1.5,
розділ 2 пп. 2.1, 2.2, 2.3, 2.4.

Корольова Н.М. – розділ 2 пп. 2.5, 2.6, 2.7, 2.8, 2.9, 2.10.

Чебанова О.П. – розділ 1 пп. 1.1, 1.2, 1.3, 1.4, 1.6, 1.7, 1.8.

Єфіменко Т.І., Корольова Н.М., Чебанова О.П. Основи
бухгалтерського обліку на підприємствах транспорту:
Навч. посібник. – Харків: УкрДАЗТ, 2014. – 308 с., рис. 11,
табл. 43.

ISBN 978-617-654-018-2

Навчальний посібник рекомендовано міністерством освіти і науки України як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів, що вивчають дисципліни «Основи бухгалтерського обліку на підприємствах на залізничного транспорту», «Особливості бухгалтерського обліку в галузях».

У навчальному посібнику послідовно викладено теоретичний матеріал основ організації обліку на залізничних підприємствах з практичними прикладами ведення обліку операцій і господарських процесів, які є особливостями діяльності підприємств залізничного транспорту.

УДК 657.1:656. 2

ББК 65.052:39.2

Навчальний посібник

Єфіменко Тетяна Іванівна,
Корольова Наталія Миколаївна,
Чебанова Оксана Павлівна

**ОСНОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЗАЛІЗНИЧНОГО ТРАНСПОРТУ**

Відповідальний за випуск Єфіменко Т.І.

Редактор Ібрагімова Н.В.

Підписано до друку 05.03.13 р.

Формат паперу 60x84 1/16 . Папір писальний.

Умовн.-друк.арк. 12,75. Тираж 300. 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.

ISBN 978-617-654-018-2

© Українська державна академія
залізничного транспорту, 2014.

АПАЗМІСТ

Вступ	4
Розділ 1. Теоретичні основи бухгалтерського обліку	6
1.1. Поняття господарського обліку, його цілі та завдання	6
1.2. Предмет і метод бухгалтерського обліку	12
1.3. Бухгалтерський баланс і його структура	16
1.4. Рахунки бухгалтерського обліку, їх суть і будова	20
1.5. Облік господарських процесів	34
1.6. Бухгалтерські документи та документація	103
1.7. Інвентаризація, оцінка і калькуляція як елементи методу бухгалтерського обліку	108
1.8. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах України	118
Питання для самоконтролю	121
Розділ 2. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємствах залізничного комплексу	122
2.1. Особливості господарської діяльності залізничного комплексу та їх вплив на організацію обліку і звітності	122
2.2. Облікова політика Державної адміністрації залізничного транспорту України	134
2.3. Облік доходів від перевезень залізниць	138
2.4. Облік внутрішніх та внутрішньогосподарських розрахунків	155
2.5. Особливості обліку основних засобів на підприємствах залізничного комплексу	158
2.6. Особливості бухгалтерського обліку оплати праці на підприємствах залізничного комплексу	160
2.7. Особливості обліку надходження і використання виробничих запасів на підприємствах залізничного комплексу	196
2.8. Особливості обліку витрат основної діяльності підприємств залізничного транспорту	256
2.9. Особливості обліку підсобно-допоміжної діяльності	273
2.10. Особливості обліку операцій обслуговуючих виробництв і господарств	289
Питання для самоконтролю	298
Бібліографічний список	300
Додаток 1	305

ВСТУП

У будь-якому суспільстві кожна з соціальних, політичних та економічних організацій, таких як підприємства, релігійні чи громадські організації, політичні партії, державні структури, екологічні рухи, професійні спілки і т. ін., має справу з важливими питаннями розподілу ресурсів. Такі питання завжди актуальні для функціонування суспільства і фактично, у багатьох випадках, визначають напрямки розвитку суспільства.

У ринкових умовах господарювання передумовою обґрунтованого розподілу ресурсів є формування у бухгалтера принципово нової філософії, що передбачає прозорість процесу обліку і його цільову орієнтацію на забезпечення ефективності управління господарською діяльністю підприємства.

Умовою існування динамічного та процвітаючого суспільства є здатність кожної організації оцінювати стан своїх справ і відповідати за нього, проводити критичний самоаналіз, і, приймаючи потрібні рішення, самооновлюватися та розвиватися. У такий спосіб найкраще задовольняються індивідуальні та суспільні потреби. Модель облікової системи залежить від поставлених перед управлінням завдань, форми та структури організації підприємства, форми власності, виду діяльності, рівня комп'ютеризації обліку та інших факторів. Щоб досягти успіху, організації потребують інформації про те, як найкраще одержати і використати ці ресурси. Облікова інформація призначена задовольняти саме такі запити.

Облік ведеться з метою контролю за господарською діяльністю підприємства та активного впливу на її результати. Отже, необхідність обліку впливає передусім із потреб господарської діяльності та є важливою функцією управління.

Без розуміння основних принципів бухгалтерського обліку, особливостей відображення господарських операцій залізничних підприємств на рахунках бухгалтерського обліку та формування їх фінансової звітності жоден керівник у залізничній галузі не може бути фахівцем високого кваліфікаційного рівня. Тому автори даного навчального посібника поставили перед собою завдання в доступній формі подати основні засади та особливості ведення бухгалтерського обліку на підприємствах залізничного

комплексу, починаючи з його ідеології та закінчуючи технікою визнання, оцінювання та подання у звітності окремих, характерних для галузі, операцій.

Мета написання посібника **«Основи бухгалтерського обліку на підприємствах залізничного транспорту»** – розкрити теоретичні основи бухгалтерського обліку відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та показати особливості обліку операцій і господарських процесів підприємств залізничного комплексу.

Кожний розділ навчального посібника містить теоретичний матеріал і контрольні запитання. Тому він може бути корисний для студентів усіх напрямів підготовки, які готують фахівців для підприємств залізничного комплексу.

Розділ 1. Теоретичні основи бухгалтерського обліку

1.1. Поняття господарського обліку, його цілі та завдання

Становлення та розвиток господарського обліку відбувається виходячи з етапів розвитку суспільства та суспільно-економічних формацій.

Засновником науки про бухгалтерський облік прийнято вважати італійського математика Луку Пачолі (1445-1515). Саме він є автором “Трактату про рахунки та записи”, який було надруковано у 1494 р. у Венеції та перекладено російською мовою у 1893 р. Е.Г. Вальденбергом – активним учасником зародження бухгалтерського обліку в Росії.

Усім, хто мав бажання вдало торгувати, Лука Пачолі давав поради:

- 1) постійно мати готівку та інші цінності;
- 2) вміти правильно та швидко рахувати;
- 3) утримувати свої розрахунки в належному порядку, щоб була можливість без затримки знайти необхідні дані про боржників і власні зобов'язання.

Останні десятиліття присвячені питанням реформування бухгалтерського обліку. 25.05.1992 р. підписано Указ Президента України “Про перехід України до загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку та статистики”.

Кабінет Міністрів України 28.10.1998 р. прийняв Постанову № 1706 «Програма реформування системи бухгалтерського обліку з використанням міжнародних стандартів».

Для реалізації програми реформування системи бухгалтерського обліку з урахуванням міжнародних стандартів КМУ постановою № 1706 затвердив план заходів, які розраховані на період з листопада 1998 р. по 2001 р. включно. Одночасно Міністерство Фінансів України наказом № 248 від 01.12.1998 р. затвердило графік розроблення та впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Графіком було передбачено розробити та впровадити 25 положень (стандартів) з січня 2000 р. по липень 2001 р.

Нормативно-правовим документом, який регламентує основні питання організації та ведення бухгалтерського обліку, є

Закон України від 16.07.1999 р. № 996 “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, введений у дію з 01.01.2000 р.

На даний момент прийнято 27 положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Основним змістом господарського обліку є спостереження, вимірювання та реєстрація явищ, з яких складається господарська діяльність підприємства.

Господарський облік являє собою кількісне відображення та якісну характеристику господарської діяльності з метою контролю за ходом виконання плану та керування діяльністю підприємства.

До господарського обліку встановлено такі вимоги:

1) порівнянність – необхідна для контролю за виконанням планових завдань, для визначення суті відхилень і їх причин, для розроблення планових показників на наступний період;

2) своєчасність – облік повинен у встановлені строки надавати усі необхідні дані про господарську діяльність підприємств, які використовуються для швидкого виправлення та виявлення недоліків, своєчасного прийняття заходів щодо подальшого покращення господарської діяльності;

3) точність і правдивість – усі облікові дані повинні достовірно відображати дійсність і розраховуватись точно без помилок;

4) повнота – облік повинен охоплювати усі боки господарської діяльності підприємства;

5) економічність – ведення бухгалтерського обліку на підприємстві повинно викликати мінімум затрат.

Існує три види господарського обліку (рис. 1.1):

- 1) оперативний;
- 2) статистичний;
- 3) бухгалтерський.

Завдяки усім трьом видам, господарський облік забезпечує усі дільниці управління необхідною інформацією.

Оперативний облік є системою спостереження та контролю за окремими господарськими операціями з метою керівництва або безпосередньо в ході їх здійснення.



Рис. 1.1. Взаємозв'язок між видами господарського обліку

Оперативний облік охоплює різні процеси діяльності підприємства:

- рух товарно-матеріальних цінностей;
- економія товарно-матеріальних ресурсів;
- контроль за використанням робочого часу, раціональним та ефективним використанням основних фондів та ін.

Особливістю оперативного обліку є його простота фіксування даних, відсутність необхідних спеціальних працівників з його ведення.

Недоліком оперативного обліку є його недостатня точність і відсутність єдиної документації.

Статистичний облік – це система вивчення та контролю окремих суспільних явищ.

Для вивчення кількісної сторони окремих суспільних явищ статистичний облік використовує дані оперативного та бухгалтерського обліку, а також первинного обліку, який організує самостійно.

Дані, отримані за допомогою цих видів обліку, обробляються статистичними методами та використовуються для контролю за виконанням відповідних показників.

Статистичний облік широко використовує дані бухгалтерського обліку для отримання різноманітної інформації про виконання виробничої та фінансово-господарської діяльності усіх галузей і виробництв.

Слабкою стороною статистичного обліку є його вибірковий характер (він не є безперервним).

Бухгалтерський облік – це система безперервного та взаємопов'язаного спостереження і контролю за господарської

діяльністю окремих підприємств з метою отримання про неї поточних і підсумкових даних.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” бухгалтерський облік визначає як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, збереження та передачі інформації про діяльність підприємства та для прийняття рішень внутрішніми користувачами (ст. 1).

Характерними особливостями бухгалтерського обліку є:

- 1) реєстрація усіх без виключення господарських операцій;
- 2) документування;
- 3) наявність спеціальних прийомів і способів обробки отриманих даних.

Тобто бухгалтерський облік є безперервним і документальним.

Мета бухгалтерського обліку – забезпечення зацікавлених осіб, органів і спеціалістів у необхідній достовірній інформації для управління.

У Законі “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” (ст. 3) визначено, що “**метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності** є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та упередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства”.

Основними завданнями бухгалтерського обліку є:

- 1) безперервне, взаємопов’язане та документальне відображення економічних процесів і явищ в усіх сферах економіки;
- 2) забезпечення усіх рівнів управління для прийняття управлінських рішень достовірною та своєчасною інформацією про економічні явища та процеси, про стан коштів господарства;
- 3) створення необхідної інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу та контролю;
- 4) забезпечення контролю за законністю і доречністю здійснюваних операцій;
- 5) забезпечення контролю за наявністю і рухом майна, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;
- 6) сприяння закріпленню законності у виробничій і фінансово-господарській сферах діяльності підприємства.

Згідно з міжнародною практикою бухгалтерський облік поділяється:

- 1) на фінансовий;
- 2) управлінський.

Фінансовий облік – система накопичення інформації про усі аспекти діяльності підприємства. Це офіційний облік, який ведуть підприємства в обов’язковому порядку згідно з діючими нормативними та інструктивними документами. У фінансовому обліку відображаються операції та процеси, пов’язані із обліком наявності та рухом основних і оборотних засобів, використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, обліком джерел створення майна. На підставі даних фінансового обліку складається офіційна фінансова звітність, яка використовується як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами.

Отже, для підприємства користувачів облікової інформації можна умовно поділити на внутрішніх і зовнішніх (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Користувачі облікової інформації

Управлінський облік призначений для отримання інформації для внутрішніх потреб. Його ще називають внутрішнім або внутрішньогосподарським обліком.

Управлінський облік не регламентується і не регулюється державними органами. Він організується керівництвом підприємства на підставі загальних принципів виходячи із внутрішніх потреб підприємства.

Головними об'єктами управлінського обліку є затрати і доходи підприємства. У межах управлінського обліку здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції. При цьому методи їх обліку та калькулювання обираються підприємством самостійно.

Єдність видів бухгалтерського обліку полягає в тому, що вони спираються на єдині принципи та методологію, яка здійснюється в рамках облікової політики підприємства, і мають єдину мету – своєчасне отримання інформації для прийняття управлінських рішень.

Відмінність цих видів обліку полягає:

- 1) у різній методиці отримання інформації, що впливає на форми та методи ведення кожного виду обліку;
- 2) різних користувачах інформації;
- 3) різних строках накопичення, обробки та передачі інформації для управління або для фінансового обліку.

У фінансовому та управлінському обліку застосовуються такі вимірювачі:

- 1) натуральні;
- 2) трудові;
- 3) грошові.

Натуральні вимірювачі застосовуються для отримання даних рахуванням, обмірюванням та зважуванням (кг, м, м², од).

Вони забезпечують інформацією про кількісну наявність і рух сировини, матеріалів, палива, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, товарів та ін., тому облік товарно-матеріальних цінностей ведеться як у грошовому, так і натуральному вираженні.

Трудові вимірювачі використовуються для підрахування кількості затраченої праці (робочі дні, години, виробка, продуктивність праці).

Однак використання лише натуральних і трудових вимірювачів не може забезпечити розрахунок багатьох важливих показників, таких як валовий продукт, собівартість продукції, національний дохід, прибуток та ін.

У зв'язку з цим використовуються **вартісні або грошові** вимірювачі.

Найбільшого застосування грошові вимірювачі набули в бухгалтерському обліку. Бухгалтерська звітність, Головна книга, оборотний баланс, журнали-ордери по рахунках бухгалтерського обліку та відомості до них містять інформацію лише в грошовому вираженні, що визначено ст. 5 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

Усі три види вимірювачів застосовуються в кожному з видів господарського обліку, а також у бухгалтерському обліку.

1.2. Предмет і метод бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік здійснюється в масштабах економіки кожної держави. При цьому основним об'єктом обліку є підприємство незалежно від форми власності, яке контролює господарські засоби та джерела їх утворення. Господарські засоби складають матеріальне підґрунтя обліку. Без знання їх складу, розміщення джерел утворення та призначення неможливо управляти виробництвом.

Отже, **предметом бухгалтерського обліку** є господарська діяльність підприємства, яка складається з окремих господарських операцій, які змінюють господарські засоби та їх джерела.

Сутність предмета бухгалтерського обліку розкривається через об'єкти. Об'єктами бухгалтерського обліку виступають:

- 1) господарські засоби;
- 2) джерела утворення господарських засобів;
- 3) господарські процеси.

Усі об'єкти бухгалтерського обліку групуються у двох напрямках:

- 1) за функціональною роллю у процесі виробництва (класифікація господарських засобів за видами та розміщенням);
- 2) джерелами утворення та цільовим призначенням.

У літературі класифікація господарських засобів за видами та розміщенням часто відчувається виходячи із особливостей господарської діяльності підприємства.

При цьому господарські засоби прийнято класифікувати так:

- 1) засоби необоротні:
 - а) засоби праці;
 - б) предмети праці;
- 2) засоби оборотні:
 - а) предмети обігу;
 - б) грошові кошти;
 - в) кошти в розрахунках;
 - г) засоби, які обслуговують обіг;
- 3) засоби що не належать підприємству.

До **необоротних** належать засоби праці, які використовуються неодноразово в процесі виробництва або поставки товарів і послуг, очікуваний строк корисної експлуатації яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він перевищує один рік).

Операційний цикл – період часу між придбанням господарських засобів для здійснення діяльності та отриманням грошових коштів від реалізації виготовленої з них продукції, товарів чи послуг.

Оборотні – це засоби, призначені для використання, споживання або реалізації протягом одного операційного циклу (обігу).

До *малоцінних швидкозношуваних предметів* (МШП) належать засоби, строк експлуатації яких менше одного року або одного операційного циклу.

Дебіторською називається заборгованість інших фізичних і юридичних осіб даному підприємству. Дебіторська заборгованість виникає в результаті реалізації товарів і надання послуг у кредит, а також включає іншу заборгованість підприємству, погашення якої очікується протягом одного року або операційного циклу.

Засоби, які не належать підприємству – це засоби, які надійшли на підприємство та знаходяться на тимчасовому відповідальному збереженні, прийняті на комісію та ін.

Усі джерела господарських засобів підприємства поділяються на дві групи:

- а) джерела власних коштів;
- б) джерела позикових коштів.

Джерела власних коштів:

1. **Статутний капітал** – зафіксована у статутних документах загальна вартість активів (господарських засобів), які є внеском власників у капітал підприємства. Статутний капітал – це первісне джерело формування майна підприємства. Він забезпечує регулювання відносин власників і керівників підприємством, його розмір не може бути нижчим від встановленої законодавством суми.

На державних підприємствах статутний капітал утворюється за рахунок коштів, які виділяються з держбюджету, і відповідає сумі основних засобів і мінімального рівня оборотних засобів підприємства.

2. **Прибуток** є основною частиною власного капіталу підприємства, яка являє собою частину доходу, яка залишилася на підприємстві після відповідних відрахувань і платежів.

3. **Бюджетне фінансування** – це засоби, які виділяються державою окремим підприємствам для розширення та покращення їх діяльності або здійснення спеціальних заходів.

4. **Резерви** створюються за рахунок прибутку підприємства для покриття непередбачених витрат і збитків з метою рівномірного їх включення у витрати виробництва та обігу.

Джерела позикових коштів:

1. **Кредити**, що видаються кредитними заходами на визначені цілі. Вони є цільовими, терміновими, такими, що повертається, і платними. Залежно від строку надання: довгострокові та короткострокові.

2. **Кредиторська заборгованість** - заборгованість даного підприємства іншим підприємствам, організаціям та особам за товари, роботи або здійснені послуги. Вона утворюється в процесі діяльності підприємства при виникненні на підприємстві несплачених боргів.

3. **Зобов'язання по розподілу** – це тимчасово залучені грошові кошти, що виникають в результаті встановленої державою відстрочки у виплаті деяких платежів.

Для забезпечення необхідною інформацією про склад і використання активів, зобов'язань і капіталу в бухгалтерському обліку використовуються різноманітні способи відображення господарських операцій. Сукупність цих способів і являє собою метод бухгалтерського обліку.

Тобто **метод бухгалтерського обліку** – це система способів, за допомогою яких об'єкти обліку безперервно відображаються та узагальнюються за якісно однорідними ознаками.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є:

- 1) документація та інвентаризація;
- 2) оцінка та калькуляція;
- 3) рахунки та подвійний запис;
- 4) бухгалтерський баланс та інші форми фінансової звітності.

Документація – це спосіб первинного спостереження за господарськими операціями для обґрунтування бухгалтерських записів.

Враховуючи вирішальну роль документації в бухгалтерському обліку, Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 9) відзначив, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують зміст цих операцій. Первинні документи повинні бути складені або в момент здійснення операції, а якщо це неможливо – відразу після її завершення.

Інвентаризація – це спосіб перевірки відповідності фактичної наявності господарських засобів даним бухгалтерського обліку. Згідно зі ст. 10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємства повинні проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряється та документально підтверджується їх наявність, стан і оцінка. Інвентаризація проводиться для забезпечення достовірних даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації встановлюються керівниками підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

Оцінка – спосіб вартісного вимірювання господарських явищ, які обліковуються. Оцінка дає можливість порівняти витрати підприємства з результатами його господарської діяльності, контролювати виконання окремих показників, здійснювати групування витрат з метою отримання даних у єдиному вимірювачі.

Калькуляція – це спосіб групування витрат і визначення собівартості продукції, робіт, послуг.

Калькулювання собівартості дозволяє аналізувати витрати на виробництво, обґрунтовано встановлювати ціни.

Складається калькуляція за статтями витрат на підставі діючих по галузях нормативних документів.

Рахунки – це спосіб групування і поточного обліку наявності та використання активів, зобов'язань і капіталу. Процес відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою подвійного запису.

Суть методу подвійного запису полягає в тому, що кожна операція відображається двічі: за дебетом одного рахунка та кредитом іншого.

Бухгалтерський баланс – це метод групування та відображення в грошовій оцінці активів, зобов'язань і капіталу на відповідну дату (як правило, на перше число кожного місяця).

Звітність – це сукупність затверджених у встановленому порядку звітних форм, які поєднують комплекс систематизованих показників, що характеризують виробничу та фінансово-господарську діяльність підприємства за відповідний період.

Порядок складання, обсяг річної бухгалтерської звітності та строки її подання регламентуються Законом “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 11-15), а також відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

1.3. Бухгалтерський баланс і його структура

Отримати уявлення про склад господарських засобів підприємства та їх джерела на визначену дату можливо з балансу.

Структура балансу, його форма, зміст його статей, оцінка та розкриття статей балансу регламентовано Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”.

Слово “баланс” походить від латинської “двочашовий”, у перекладі з італійської та французької означає “терези”.

Бухгалтерський баланс – це спосіб відображення господарських засобів підприємства за складом і розміщенням, а також за джерелами утворення та цільовим призначенням у грошовій формі на визначену дату.

Метою складання балансу є подання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації щодо фінансового стану підприємства на визначену дату.

За формою бухгалтерський баланс являє собою двосторонню таблицю. Ліва частина таблиці, у якій відображаються засоби за складом і розміщенням, називається **активом**; права, у якій показано засоби за джерелами утворення та цільовим призначенням, називається **пасивом**. Підсумки активу та пасиву називаються **валютою балансу**.

Таким чином, *актив* – це система показників, які відображають склад і розміщення засобів підприємства, згрупованих у якісно однорідні групи, а *пасив* – це система показників, які відображають джерела засобів підприємства, також згруповані у якісно однорідні групи.

Однорідні види засобів і їх джерел показуються в балансі окремим рядком, який називається **статтею балансу**.

Природа складання балансу потребує рівності статей активу та статей пасиву.

Звідси випливає головна балансова формула:

$$\boxed{\text{Активи}} = \boxed{\text{Зобов'язання}} + \boxed{\text{Власний капітал}}$$

При цьому згідно з П(С)БО 2 “Баланс” встановлено такі визначення.

Активи – ресурси, які контролюються підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до надходження економічних вигод у майбутньому.

Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій, погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, які втілюють у собі економічні вигоди.

Власний капітал – частина у активі підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

$$\boxed{\text{Власний капітал}} = \boxed{\text{Активи}} - \boxed{\text{Зобов'язання}}$$

Подане співвідношення відоме як **балансова рівність**.

Актив балансу складається з трьох розділів:

I «Необоротні активи»;

II «Оборотні активи»;

III «Необоротні активи, утримувані для продажу та групи вибуття».

Пасив балансу складається з п'яти розділів:

I «Власний капітал»;

II «Забезпечення наступних витрат і платежів»;

III «Довгострокові зобов'язання»;

IV «Поточні зобов'язання»;

V «Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу та групи вибуття».

Діяльність підприємства призводить до постійної зміни господарських засобів і їх джерел. Усі ці зміни здійснюються під впливом господарських операцій.

Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства.

Кожна господарська операція, яка відображається в бухгалтерському обліку, впливає на величину двох статей балансу. При цьому по одній з них відбувається збільшення, а по іншій – зменшення на однакову суму.

Існує чотири види балансових змін:

I тип – зміна відбувається всередині активу балансу. При цьому валюта балансу не змінюється, оскільки в активі балансу відбувається просте переміщення засобів з одного рядка на інший.

Наприклад. 1. Отримано грошові кошти з поточного рахунка до каси підприємства для виплати заробітної плати працівникам у сумі 10000,0 грн.

Дт 301 “Каса в національній валюті”
Кт 311 “Поточний рахунок у національній валюті” 10000,0

Баланс – Активи – рядок 230 (всередині).

2. Передана готова продукція із виробництва на склад – 5000,0 грн.

Дт 26 “Готова продукція”
Кт 23 “Виробництво” 5000,0
рядок 100 – 5000,0
рядок 130 + 5000,0.

II тип – зміна у складі пасиву балансу. У результаті відбувається перегрупування джерел засобів за рахунок зменшення одного та збільшення іншого; валюта балансу не змінюється.

Наприклад. Утримано прибутковий податок із заробітної плати працівників сумі 8000,0 грн.

Дт 661 “Розрахунки з оплати праці”
Кт 641 “Розрахунки по податках” 8000,0
рядок 580 – 8000,0
рядок + 8000,0.

III тип – збільшення у складі господарських засобів і їх джерел. Дані операції стосуються як активу, так і пасиву балансу на ту саму суму. При цьому валюта балансу збільшується.

Наприклад. 1. Отримано від постачальника товарно-матеріальні цінності на суму 12000,0 грн. Оплата постачальнику не здійснена.

Дт 201 “Сировина та матеріали”
Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” 12000,0
рядок 100 + 12000,0
рядок 530 + 12000,0.

IV тип – зменшення господарських засобів і їх джерел. Валюта балансу зменшується.

Наприклад. Перераховано з поточного рахунка в погашення заборгованості постачальникам 23000,0 грн.

Дт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”	23000,0
Кт 311 “Поточний рахунок у національній валюті”	
рядок 230 – 23000,0	
рядок 530 – 23000,0.	

Таким чином, господарські операції можуть впливати на валюту балансу, однак при будь-якому впливі зберігається рівність підсумків активу та пасиву балансу.

1.4. Рахунки бухгалтерського обліку, їх суть і будова

Бухгалтерський баланс служить лише для відображення стану господарських засобів і їх джерел на визначену дату, у той час як для управління діяльністю підприємства необхідно мати дані, які характеризують щоденну зміну активів, зобов'язань у капіталу під впливом здійснених операцій.

З цією метою в бухгалтерському обліку застосовується система рахунків, за допомогою якої здійснюється поточне відображення господарських засобів і господарських операцій, а також відбувається економічне групування однорідних об'єктів обліку.

Система рахунків – це спосіб економічного групування поточного відображення та оперативного контролю за засобами підприємства та господарськими операціями.

На кожному окремому рахунку реєструють первісний стан засобів і їх джерел, а також відображають господарські операції у вигляді збільшення чи зменшення відповідної статті.

Основний принцип обліку на рахунках полягає в тому, що на кожену групу однорідних засобів або джерел відкривається окремий рахунок, в який записується первісний залишок даної групи засобів та усі наступні їх зміни, тобто збільшення або зменшення, викликані господарськими операціями.

Для зручності визначається сума збільшення та зменшення засобів за будь-який період часу, рахунок подається у вигляді

двосторонньої таблиці, у якій одна частина призначена для відображення записів збільшення, інша – зменшення.

Схематично рахунок можна представити у вигляді таблиці:

Дебет	Рахунок № (назва)	Кредит

Ліва частина таблиці називається – **дебет**, права – **кредит**. З латинської ці слова означають: дебет – повинен, кредит – вірить.

Суми записів операцій по дебету та кредиту рахунка називаються **оборотом**.

Різниця між сумами, записаними на одній стороні, і сумами на іншій його стороні називається **залишком або сальдо**.

Для визначення нового залишку спочатку складають оборот, який відображає збільшення засобів, з початковим сальдо, а потім вираховують оборот, який відображає їх зменшення.

У випадку відсутності залишку рахунок вважається **закритим**.

На відміну від балансового методу, який дозволяє робити суцільне взаємопов'язане відображення господарських засобів, але не забезпечує неперервності обліку, **рахунок, як елемент методу бухгалтерського обліку**, являє собою спосіб неперервного (щоденного) обліку визначеної групи засобів, а уся система рахунків, тобто їх сукупність, забезпечує поточний облік усіх господарських засобів і процесів.

Рахунки бухгалтерського обліку мають органічний взаємозв'язок з бухгалтерським балансом, який виражається через таке:

1) залишки записуються на рахунку на ту саму сторону, що й в балансі;

2) рахунки, як і залишки балансу, поділяються на активні та пасивні;

3) на підставі записів по рахунках визначаються залишки на 1-ше число наступного місяця, на підставі яких складається бухгалтерський баланс.

Бухгалтерські рахунки безпосередньо пов'язані з бухгалтерським балансом та щодо нього поділяються:

1) на **активні** – це рахунки, призначені для обліку стану, руху та зміни складу господарських засобів за їх видами (активів). На цих рахунках початковий залишок заносять у ліву частину, тобто в дебет. У дебеті фіксують також усі дані щодо збільшення залишку, тобто стосовно надходження засобів даного виду. Навпаки, у кредиті роблять записи, які відображають вибуття засобів, тобто зменшення їх залишку.

Таким чином, активний рахунок можна подати так:

Дебет	Активний рахунок	Кредит
С. П.		
збільшення госп. засобів		зменшення госп. засобів
оборот по Д		оборот по К
С.К.=С.П.+ОД-ОК		

Наприклад

Дебет	30 “Каса”	Кредит
С. П.=2000,0		
1) 150,0		2) 1000,0
150,0		1000,0
С.К.=1150,0		

Для того щоб визначити кінцеве сальдо активного рахунка, необхідно до суми залишку додати дебетовий оборот ті вирахувати оборот по кредиту рахунка.

Активні рахунки можуть мати або дебетовий залишок, або не мати ніякого, тому що не можна витратити засобів більше, ніж існує в наявності;

2) **пасивні** – це рахунки, призначені для обліку стану, руху та змісту джерел засобів підприємства (зобов'язань і власного капіталу).

На пасивних рахунках порядок записів прямо протилежний активним.

Початкове сальдо заноситься в кредит рахунка, там же відображаються усі дані зі збільшення засобів, які утворились за рахунок даного джерела. Дані про зменшення засобів відображаються по дебету пасивного рахунка.

Схема пасивного рахунка виглядає так:

Дебет	Пасивний рахунок	Кредит
	С. П.	
зменшення джерел госп. засобів	збільшення джерел госп. засобів	
оборот по Д	оборот по К	
	$C.K. = C.P. + OД - OК$	

Наприклад

Дебет	66 “Розрахунки з оплати праці”	Кредит
	С.П.=16000,0	
2) 14500,0 3) 500,0	1) 3500,0	
15000,0	3500,0	
	$C.K. = 4500,0$	

3) **активно-пасивні рахунки** – це рахунки, призначені для обліку розрахункових взаємовідносин (для обліку дебіторської та кредиторської заборгованостей).

Сальдо таких рахунків показується у розгорнутому вигляді і по дебету, й по кредиту, щоб в одному виді заборгованості не розчинювався інший.

Обороти по дебету та кредиту таких рахунків відображають розрахункові операції різного змісту: в одних випадках по дебету

показується збільшення дебіторської заборгованості, а в інших – зменшення кредиторської заборгованості. По кредиту таких рахунків показують збільшення кредиторської заборгованості та зменшення дебіторської заборгованості.

Якщо на рахунках обліковується дебіторська заборгованість, то рахунок є активним, якщо кредиторська – пасивним.

Наприклад. Рахунок 63 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками” використовується для обліку заборгованості перед постачальником, отже заборгованість є кредиторською.

Для отримання повного уявлення про особливості використання бухгалтерських рахунків слід познайомитися з елементом методу бухгалтерського обліку – подвійний запис.

Подвійний запис на рахунках бухгалтерського обліку являє собою спосіб виявлення взаємовідносин між активами з одного боку; зобов’язаннями та власним капіталом – з іншого, що виникають у результаті господарських операцій.

Необхідність подвійного запису була встановлена при розгляданні типів балансових змін. Кожна господарська операція відображалась, як правило, на двох статтях балансу, викликаючи в них зміни на одну й ту саму величину. При відображенні господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку відбуваються такі самі подвійні зміни.

Сутність методу подвійного запису полягає в тому, що кожна операція в одній і тій самій сумі записується на двох рахунках: на одному – по дебету, на іншому – по кредиту.

Короткий запис, який вказує як і по яких рахунках відображається операція, називається **рахунковою формулою або проводкою**.

Взаємозв’язок між рахунками, який виникає в результаті відображення на них способом подвійного запису господарських операцій, називається **кореспонденцією рахунків**, а рахунки, вказані у бухгалтерській проводці – **кореспондуючими**.

Рахункові формули бувають:

- 1) простими;
- 2) складними.

У простій формулі дебет одного рахунка кореспондує з кредитом також одного рахунка.

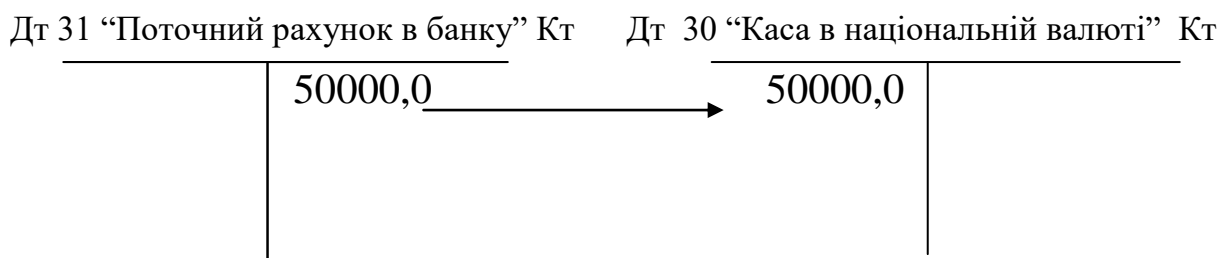
Наприклад. Отримано грошові кошти з поточного рахунка підприємства до каси для виплати заробітної плати у сумі 50000,0 грн.

Кореспонденція має вид:

Дт рахунка 30 50000,0

Кт рахунка 31 50000,0

Схема кореспонденції виглядає так:



У складній бухгалтерській проводці дебет одного рахунка кореспондує з кредитом декількох рахунків або, навпаки, кредит одного рахунка – з дебетом декількох рахунків.

Наприклад: Перераховано з поточного рахунку:

а) бюджету – 10000,0 грн.

б) органам соціального страхування – 8000,0 грн.

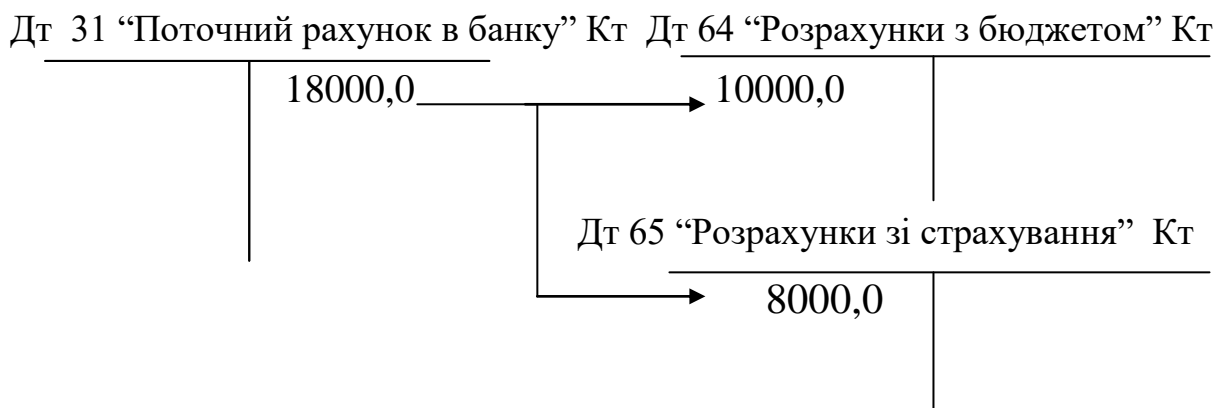
Кореспонденція має вид:

Дт рахунка 64 10000,0

Дт рахунка 65 8000,0

Кт рахунка 31 18000,0

Схема кореспонденції виглядає так:



Особливістю складних бухгалтерських проводок є те, що суми, відображені по дебету рахунка повинні дорівнювати сумам, відображеним по кредиту рахунка.

Рівність сум по дебету та кредиту при записі будь-якої господарської операції по рахунках є обов'язковою.

Якщо рівність відсутня, то це говорить про те, що проводка складена неправильно.

У бухгалтерському обліку не припускається складання таких складних проводок, у яких одночасно дебетується та кредитується декілька рахунків.

Відображення господарських операцій способом подвійного запису має велике контрольне значення. Подвійний запис дозволяє організувати взаємний контроль за своєчасним і повним відображенням господарських операцій, забезпечити достовірність обліку, тотожність активу та пасиву балансу, а також синтетичного та аналітичного обліку.

Для отримання різноманітних за ступенем деталізації облікових даних на підприємствах та організаціях ведуть два види рахунків – синтетичні та аналітичні.

Синтетичними називаються рахунки, за допомогою яких відбувається узагальнене відображення в грошовому вираженні стану та руху економічно однорідних видів активів, зобов'язань і власного капіталу.

Облік, який ведеться на таких рахунках, називається синтетичним.

Особливими ознаками синтетичних рахунків є:

- 1) двозначний шифр рахунка;
- 2) інформація узагальнюється за економічно однорідними видами майна та джерелами його формування;
- 3) поточний облік здійснюється лише в грошовому вираженні;
- 4) використовуються для ведення обліку спеціальні реєстри (журнали-ордери, відомості, Головна книга);
- 5) стан активів і пасивів, який виходить з більшості синтетичних рахунків, відображається в бухгалтерському балансі за однойменними статтями.

Аналітичними називаються рахунки, за допомогою яких здійснюється деталізована характеристика даних синтетичних рахунків.

Аналітичні рахунки мають не лише грошові, але й натуральні показники.

Облік, побудований на аналітичних рахунках, називається аналітичним.

Наприклад, рахунок 10 “Основні засоби” може мати такі аналітичні рахунки:

- будівля заводууправління;
- будівля складу №1;
- будівля цеху;
- друкувальний станок;
- двотумбовий стіл.

Синтетичні та аналітичні рахунки взаємопов’язані між собою. Будучи частиною синтетичного рахунка, аналітичні рахунки мають ту саму структуру, що й синтетичний рахунок, тобто якщо синтетичний рахунок – активний, то активним є і аналітичний рахунок, і навпаки. Тому записи в аналітичних рахунках відбуваються в тій же частині, що і в синтетичних рахунках. Крім того, записи на синтетичних та аналітичних рахунках роблять на підставі одних і тих самих первинних документів, тому при звірванні синтетичного та аналітичного обліку суми завжди рівні.

Аналітичний облік є важливим засобом оперативного управління діяльністю підприємства. За його даними спостерігають за станом ТМЦ, використанням основних засобів, за веденням розрахунків з дебіторами та кредиторами; здійснюють контроль за витратами підприємства протягом звітного періоду.

Крім синтетичних та аналітичних рахунків, застосовуються в бухгалтерському обліку **субрахунки**, які являють собою першу ступінь деталізації синтетичного рахунка. За допомогою субрахунків здійснюється групування даних обліку з метою отримання необхідних даних в іншому розрізі – за галузями діяльності та номенклатурою.

Субрахунки використовуються для отримання показників, необхідних для складання звітності.

Вони також вказують напрямок у конкретизації облікових показників і, як наслідок, є підґрунтям для організації аналітичного обліку.

Наприклад. 10 “Основні засоби” має 9 субрахунків:
101 “Земельні ділянки”;
102 “Капітальні затрати на покращення земель”;
103 “Будівлі та споруди”;
104 “Машини та обладнання”;
105 “Транспортні засоби”;
106 “Інструменти, пристрої та інвентар”;
107 “Робоча та продуктивна худоба”;
108 “Багаторічні насадження”;
109 “Інші основні засоби”.

У результаті ведення бухгалтерського обліку використовується велика кількість синтетичних та аналітичних рахунків для відображення на них господарських операцій.

Для оперативного управління діяльністю підприємства в цілому, контролю за станом і рухом засобів і перевірки правильності бухгалтерських записів, а також складання балансу важко отримати дані безпосередньо з бухгалтерських рахунків. Тому усі матеріали поточного обліку необхідно узагальнювати. Одним із способів узагальнення даних поточного обліку по рахунках є **оборотні відомості**.

Таким чином, оборотна відомість є способом узагальнення даних поточного обліку, які містяться в синтетичних та аналітичних рахунках, а також способом перевірки записів і складання бухгалтерського балансу.

Оборотні відомості по синтетичних рахунках бувають:

- 1) простими;
- 2) шаховими.

Проста оборотна відомість по синтетичних рахунках має такий вигляд, як табл. 1.1.

Проста оборотна відомість складається у порядку збільшення шифрів рахунків. Особливістю простої оборотної відомості є наявність трьох пар рівностей:

І пара – *рівність підсумків по дебету та кредиту сальдо на початок місяця.*

Така рівність обумовлена тим, що початкові залишки заносяться до оборотної відомості з рахунків бухгалтерського обліку, на яких господарські операції відображаються способом подвійного запису.

Таблиця 1.1

Шифр рахунка	Назва рахунка	Сальдо на початок місяця		Обороти за місяць		Сальдо на кінець місяця	
		Д	К	Д	К	Д	К
10	Основні засоби	10,0	-	20,0	-	30,0	-
13	Знос необоротні активів	-	7,0	-	3	-	10,0
201	Сировина та матеріали	120,0	-	80,0	50,0	150,0	-
.....
	Разом	500,0	500,0	423,0	423,0	585,0	585,0

II пара – рівність підсумків оборотів по дебету та кредиту усіх рахунків.

Така рівність обумовлена сутністю методу подвійного запису.

III пара – рівність підсумків по дебету та кредиту сальдо на кінець місяця.

Така рівність обумовлена першими двома рівностями.

Оборотна відомість має контрольне значення. Вона дозволяє виявити помилки у відображенні господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, якщо порушується хоча б одна з трьох рівностей. Дану відомість використовують ще й як інформацію для оперативного управління діяльністю підприємства, оскільки вона містить необхідні дані про стан і зміни (рух) матеріальних і грошових ресурсів підприємства.

Однак проста оборотна відомість по синтетичних рахунках не деталізує зміст оборотів. Показником взаємозв'язку між рахунками бухгалтерського обліку служить **шахова оборотна відомість** по синтетичних рахунках.

Шахова оборотна відомість має такий вигляд, як табл. 1.2.

Таблиця 1.2

№ операції	Шифр рахунка	Шифр рахунка	30	31	Разом
		Дт	Каса	Поточний рахунок	
1	30	Каса		100,0	
2	66	Розрахунок з оплатою праці	80,0		
		Разом			

Шахова оборотна відомість складається послідовно протягом місяця. Ведеться вона паралельно з журналом хронологічних записів господарських операцій. Перевагою такої відомості є наявність сум оборотів у розрізі кожного кореспондуючого рахунка про дебет і кредит.

Основне контрольне значення шахової відомості – виявлення помилкової кореспонденції між рахунками бухгалтерського обліку.

Однак можливість її складання обмежена невеликою кількістю господарських операцій на підприємстві.

План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція з його застосування прийняті наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. План рахунків бухгалтерського обліку є обов'язковим для підприємств та організацій незалежно від форми власності, організаційно-правової форми та видів діяльності, а також виділених на окремий баланс філій, відділень та інших відокремлених підрозділів юридичних осіб.

Планом рахунків бухгалтерського обліку називається систематизований перелік рахунків, який забезпечує групування необхідної інформації про господарську діяльність підприємства, визначає побудову усїєї системи бухгалтерського обліку з метою отримання необхідних даних для управління, контролю та звітності.

План рахунків бухгалтерського обліку являє собою перелік рахунків і схем реєстрації господарських операцій. У ньому в десятковій системі наведені коди (номери) і назви синтетичних

рахунків (рахунків I-го порядку) і субрахунків (рахунків II-го порядку).

Першою цифрою коду визначено клас рахунків, другою – номер синтетичного рахунка, третьою – номер субрахунка.

Нові синтетичні рахунки можуть вводитись до Плану рахунків Міністерством фінансів України.

Субрахунки використовуються виходячи з потреб управління підприємством і можуть бути доповнені новими. Порядок ведення аналітичного обліку та рахунків встановлюється підприємством виходячи з норм «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій» (далі – Інструкція до застосування плану рахунків).

Інструкція про застосування плану рахунків направлена на забезпечення єдності відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках. В Інструкції наведена коротка характеристика та призначення синтетичних рахунків і субрахунків, типова схема реєстрації та групування інформації про господарські операції.

План рахунків включає в себе 10 класів, які поєднують 78 синтетичних рахунків, 231 субрахунок та 8 забалансових рахунків.

Рахунки класів 0-7 є обов'язковими для усіх підприємств. Рахунки класу 9 “Витрати діяльності” ведуться усіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва, а також іншими організаціями, які не займаються комерційною діяльністю, із відкриттям за власним рішенням рахунків класу 8 “Витрати за елементами”.

План рахунків пов'язаний із бухгалтерськими балансом і Звітом про фінансові результати. Залишки на рахунках класів 1-3 є підставою для складання активу балансу, класів 4-6 – пасиву балансу. Рахунки класів 7-9 дозволяють скласти Звіт про фінансові результати.

Дані рахунків класу 0 забезпечують інформацією, необхідною для заповнення приміток до фінансових звітів (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Узгодженість плану рахунків з формами фінансової звітності

План рахунків		Фінансовий звіт	
Клас	Назва класу		
1	Необоротні активи	БАЛАНС	Розділ I активу
2	Запаси		Розділ II активу
3	Кошти, розрахунки та інші активи		Розділи II та III активу
4	Власний капітал і забезпечення зобов'язань		Розділи I та II пасиву
5	Довгострокові зобов'язання		Розділ III пасиву
6	Поточні зобов'язання		Розділи IV та V пасиву
7	Доходи і результати діяльності	ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ	
8	Витрати за елементами		
9	Витрати діяльності		
0	Позабалансові рахунки	Примітки до фінансових звітів	

Групування рахунків в окремі класи сприяє обґрунтованій побудові плану рахунків і спрощує його використання, застосування у повсякденній обліковій роботі.

Клас 1. Необоротні активи. Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух активів та інвестицій. До цього класу входять 10 синтетичних рахунків. Необоротними вважаються активи, інвестиції та розрахунки із строком використання більше одного року.

Клас 2. Запаси. Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух предметів праці, наявність тварин на вирощуванні та відгодівлі, МШП, готової продукції, напівфабрикатів і витрати на виробництво, які є на підприємстві. Облік запасів ведеться за кількістю та вартістю. До цього класу входять 9 рахунків.

Клас 3. Засоби, розрахунки та інші активи. Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух

грошових коштів у національній та іноземній валютах. Іноземна валюта перераховується у гривні за курсом НБУ на дату здійснення відповідної операції. До цього класу входять 9 рахунків.

Також до цього класу входять рахунки з обліку отриманих короткострокових векселів, поточних фінансових інвестицій і розрахунків із дебіторами.

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань. На рахунках цього класу враховується наявність і рух власного капіталу, цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів. До цього класу входять 9 рахунків. Рахунки цього класу забезпечують необхідною інформацією для контролю за рухом капіталу та складанням звітності про його наявність та ефективне використання.

Клас 5. Довгострокові зобов'язання. Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації про облік заборгованості підприємства, строк погашення якої перевищує 12 місяців. До такої заборгованості належать довгострокові позики, довгострокові векселі видані, зобов'язання по облігаціях, зобов'язання з оренди та ін. До цього класу входять 6 рахунків. Ці рахунки забезпечують необхідною інформацією для контролю за станом розрахунків і складанням звітності.

Клас 6. Поточні зобов'язання. Рахунки цього класу призначені для обліку даних та узагальнення інформації щодо зобов'язань, які будуть погашені у звичайному ході операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом 12 місяців з дати балансу. До цього класу входять 9 рахунків.

За своїм призначенням вони такі самі, як і рахунки класу 5. Однак виділення їх в окремий клас дає можливість посилити контроль за станом розрахунків.

Клас 7. Доходи та результати діяльності. Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій. На рахунках цього класу відображаються доходи від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг, а також доходи, отримані від іншої діяльності. Дані цих рахунків відображаються у Звіті про фінансові результати. У цьому класі 8 рахунків.

Клас 8. Витрати за елементами. Рахунки цього класу використовуються за рішенням підприємства та являються транзитними. Мета їх – групування витрат за елементами. Дана інформація є необхідною для складання звітності та кошторису витрат. У цьому класі 6 рахунків.

Клас 9. Витрати діяльності. Рахунки цього класу застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності та витрати з попередження надзвичайних подій і ліквідації їх наслідків. Рахунки цього класу використовуються усіма підприємствами, крім малих. Інформація їх використовується для складання звітності. У цього класу входить 10 рахунків.

Клас 0. Забалансові рахунки. Дані рахунки призначені для обліку активів, які не належать підприємству, але тимчасово знаходяться у його користуванні. Облік на цих рахунках ведеться за простою системою без застосування методу подвійного запису.

Оскільки план рахунків передбачається використовувати у всіх галузях народного господарства, то на кожному конкретному підприємстві використовується не весь план рахунків, а лише його частина. Тому кожне підприємство розробляє *робочий план рахунків*, який включає рахунки, які використовує конкретне підприємство для ведення бухгалтерського обліку. Однак використання кожного рахунка визначається діючою інструкцією.

1.5. Облік господарських процесів

Господарська діяльність, як сукупність окремих господарських операцій, призводить до змін у складі активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства, а в продовженні цих змін призводить до отримання підприємством фінансового результату (прибутку або збитку).

Отже, під господарською операцією слід розуміти факт господарського життя, який змінює стан майна підприємства. Власники і адміністрація підприємства зацікавлені, щоб такі зміни проводили до отримання прибутку.

Для досягнення головної мети будь-якого бізнесу – прибутку – господарські операції повинні відповідати вимогам

доцільності, здійснюватися послідовно і знаходитися під постійним контролем власника або уповноваженої ним особи.

Господарські операції підприємства по своїй суті і цілях можуть належити до декількох господарських процесів:

- процес постачальницько-заготівельної діяльності підприємства, який забезпечує в подальшому виробництво;

- процес виробництва для отримання готової продукції з метою подальшого продажу, виконання робіт і послуг;

- процес збуту для доведення готової продукції до споживача;

- процес адміністрування (організаційно-управлінської діяльності), який пов'язує у єдину послідовність процеси постачання, виробництва і реалізації, для контролю і регулювання господарської діяльності.

Перші три господарські процеси здійснюються послідовно і мають певне взаємопроникнення, а процес організаційно-управлінської діяльності носить наскрізний характер, оскільки здійснюється паралельно і одночасно з постачанням, виробництвом і збутом.

Зміна складу і вартості майна (як активів і як пасивів) при здійсненні даних процесів відбувається внаслідок впливу на фізичний стан цього майна при веденні господарської діяльності. Господарська діяльність складається з операційних циклів.

Операційний цикл являє собою послідовність дій, спрямовану на створення економічного результату. Наприклад, грошові кошти, отримані від власників при формуванні Статутного капіталу або отримані у вигляді виторгу від реалізації продукції, підприємство використовує для закупівлі *товарно-матеріальних запасів і засобів виробництва*. Запаси і засоби виробництва передаються у виробництво для отримання готової продукції. Виготовлена продукція реалізується покупцям, які сплачують покупку, направляючи на банківський рахунок підприємства грошові кошти, а підприємство приймає їх у формі виторгу від реалізації. І вже ці грошові кошти можна використовувати для наступного операційного циклу господарської діяльності.

Процес постачальницько-заготівельної діяльності – це сукупність господарських операцій з забезпечення підприємства

предметами праці і засобами виробництва, необхідними для здійснення господарської діяльності.

Процес постачальницько-заготівель діяльності є першим переділом виробництва. Від його стану залежать надалі процеси виробництва, збуту. Саме в цьому процесі підприємство отримує ресурси.

Економічні ресурси діють як окремі системи:

- матеріальні ресурси – сировина, матеріали і капітал;
- людські ресурси – праця і підприємницька здатність.

За видами і функціональною роллю, що виконується у виробничій системі, ресурси можна розділити на предмети праці, засоби виробництва, робочу силу. Проте слід брати до уваги, що робоча сила в особі працівників підприємства не належить до категорії майна підприємства і не є об'єктом бухгалтерського обліку. Об'єктом обліку є зобов'язання по заробітній платі перед працівниками і їх оплата. Отже, у процесі постачання розглядаються і враховуються предмети праці, засоби виробництва. Цими ресурсами підприємство повинне бути забезпечене до моменту початку виробництва.

Предмети праці і засоби виробництва характеризуються обмеженістю і вступають у суперечність із зростаючими потребами людства. Це фундаментальне положення утворює основу економіки і викликає потребу в управлінні процесом постачання підприємства ресурсами, а саме в обліку і контролі використання таких ресурсів.

Мета обліку процесу постачання – в умовах обмеженості ресурсних можливостей підприємства отримувати інформацію про постачання ресурсів на підприємство і їх використання: а) у необхідній кількості, б) в оптимальному режимі, в) з найменшими витратами на обслуговування (доставку і зберігання) таких ресурсів.

Основними об'єктами обліку в постачальницько-заготівельному процесі є активи, це перша група об'єктів у цьому процесі, яка включає:

- необоротні активи – основні засоби і нематеріальні активи, які призначені для використання у виробництві або постачання товарів і надання послуг);

- *поточні активи – виробничі запаси, малоцінні і швидкозношувані предмети, товари, які призначені для використання у виробництві і надання послуг або для подальшого продажу в умовах звичайної діяльності).*

Похідними об'єктами обліку в постачальницько-заготівельному процесі є господарські засоби і джерела формування засобів, які отримують рух внаслідок подвійності бухгалтерського обліку, – це друга група об'єктів у постачальницько-заготівельному процесі:

– *кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги, що виникає у підприємства при отриманні активів від постачальників;*

– *грошові кошти в касі і на поточному рахунку, використовувані для оплати покупок;*

– *заборгованість по банківському кредиту, отриманому для придбання засобів виробництва і предметів праці і т.п.*

Ці об'єкти пов'язані з необоротними активами і запасами тим, що при отриманні підприємством ресурсів водночас воно виплачує грошові кошти або отримує боргові зобов'язання.

Завдання бухгалтерського обліку постачальницько-заготівельної діяльності:

1. *Визначення оптимального обсягу закупівель засобів виробництва (необоротних активів – основних засобів і нематеріальних активів) і предметів праці (запасів матеріальних оборотних активів).*

2. *Вибір режиму поповнення запасів матеріальних оборотних активів і оновлення основних засобів і нематеріальних активів.*

3. *Виявлення всіх витрат, пов'язаних з постачальницько-заготівельною діяльністю.*

4. *Визначення собівартості одиниці ресурсів, що купуються.*

5. *Вибір методу оцінки витрат ресурсів.*

6. *Контроль за передачею ресурсів у виробництво.*

7. *Збір інформації про показники витрат на засоби виробництва і предмети праці.*

8. *Управління постачальницько-заготівельною діяльністю.*

Створення і зберігання запасів пов'язане з витратами. Загальна сума витрат, пов'язаних з постачальницько-заготівельною діяльністю, складає зазвичай до 25 % вартості

самих запасів. Тому важливо, щоб при мінімальних витратах був забезпечений рівень запитів виробництва, необхідний для виконання цілей підприємства. Надмірне утворення запасів призводить до відвернення грошових ресурсів з обороту, омертвіння грошей у запасах і уповільнення їхньої оборотності, до зниження доходу на вкладення в оборотні кошти.

Обсяги *капіталовкладень* у запаси, необхідні для задоволення передбачуваного попиту, і щорічна загальна сума витрат на забезпечення підприємства необоротними активами і запасами залежать від цілого комплексу умов і рішень. Для того щоб знайти можливості для скорочення капіталовкладень, необхідно враховувати вплив таких факторів на щорічну загальну суму витрат постачальницько-заготівельної діяльності:

- проектування виробів – набір комплектуючих для виготовлення продукції (рішення: виготовляти своїми силами або купувати);

- вибір устаткування для оснащення виробництва (можливий термін експлуатації, витрати на установлення і подальше обслуговування);

- проектування інструментів для використання у виробництві;

- планування корпусів підприємства в просторі і розміщення устаткування;

- вибір місця для розміщення складів відносно виробничих цехів підприємства;

- вибір постачальників основних засобів, сировини і матеріалів і виготівників нематеріальних активів;

- вибір постачальників і методів транспортування засобів виробництва і предметів праці;

- визначення об'єму постачань, режиму постачань.

Рівень запасу матеріалів залежить від об'єму і режиму їх надходження на підприємства і від об'єму і режиму їх витрачання. Відповідальність за забезпечення оптимального запасу по кожному найменуванню тих, що знаходяться, несе керівник відділу постачання, а за збереження матеріалів – завідувач складом (комірник). Комірник веде оперативний облік кількості наявних матеріалів у картці складського обліку (форма М-15).

Зміст документообігу, що формується в процесі контролю, слід розглядати в послідовності здійснення господарських операцій.

Господарські операції закупівлі матеріалів починаються у відділі постачання, коли службовець, що відає питаннями закупівель, отримує копію заявки і вибирає відповідного постачальника, спираючись на інформацію експертів (агентів), яку має в своєму розпорядженні відділ, і потім складає замовлення на постачання. У ньому міститься прохання до постачальника поставити матеріали, перераховані в замовленні. Копія замовлення на постачання прямує на склад для звіряння даних цього документа з кількістю товарів, коли вони прибудуть.

Господарські операції приймання матеріалів складом (оприбуткування) включає їх огляд і звіряння з даними накладної на вантаж, заповненої постачальником, і копією замовлення на постачання.

Комірник вносить отримані товари до прибуткових ордерів або інших прибуткових документів і робить необхідні записи у відповідній складській картці (картці складського обліку) у графі «Прийнято». Документи про отримання товару передаються у відділ постачання і бухгалтерію. У відділі постачання буде відмічено, що замовлення виконане, а в бухгалтерії документи про отримання товару будуть звірені з рахунком постачальника, з тим щоб оплату провести тільки за ті товари, які були дійсно отримані. Дані рахунки від постачальника бухгалтерія використовує, щоб оцінити кожний з видів матеріалів. Потім записи про товари, що поступили, вносяться до відповідної графи накопичувальної відомості, де відображаються дані про наявність запасів.

У господарській діяльності підприємства використовується досить широка номенклатура матеріалів, яка часто нараховує тисячі найменувань. У зв'язку з цим досить трудомістким є визначення фактичної собівартості кожного виду матеріалів. Тому в поточному обліку матеріали обліковуються за покупними (оптовими) або планово-обліковими (незмінними протягом року) цінами. А на окремому аналітичному рахунку до кожної групи виробничих запасів враховуються транспортно-заготівельні витрати або відхилення від фактичних цін. Виходячи з цього на

синтетичному рахунку 20 “Виробничі запаси” будуть відображатися за фактичною собівартістю, а в аналітичному обліку окремими складовими:

- покупна вартість;
- транспортно-заготівельні витрати.

Приклад. 1. Надійшли від постачальника матеріали:

“А” – 20 шт. по 5 грн. = 100,0 грн;

“Б” – 30 шт. по 7 грн. = 210,0 грн.

Разом 310,0 грн.

У бухгалтерському обліку буде складена така проводка:

Дт 20 “Виробничі запаси”	}	310,0
Кт 63 “Розрахунки з постачальниками”		

2. Прийнято (акцептовано) до сплати рахунок транспортної організації за перевезення матеріалів на суму 35,0 грн.

Дт 20 “Виробничі запаси”	}	35,0
Кт 63 “Розрахунки з постачальниками”		

Крім того, усі транспортно-заготівельні витрати протягом місяця будуть враховуватись на окремому аналітичному рахунку “Транспортно-заготівельні витрати”.

Дт	Транспортно-заготівельні витрати	Кт	
операція	Сума	операція	Сума
2	35,0		
3	14,6		
оборот	49,6		

3. Оплачено готівкою з каси підприємства за вантажно-розвантажувальні роботи 14,6 грн.

Дт 20 “Виробничі запаси”	}	14,6
Кт 30 “Каса”		

В аналітичному обліку ця сума буде відображена на рахунку “Транспортно-заготівельні витрати”.

4. Перераховано з поточного рахунка в погашення заборгованості:

- постачальникам – за матеріали – 310,0 грн;
 - транспортній організації – за перевезення вантажу – 35,0 грн.
- Разом 345,0 грн.

Дт 63 “Розрахунки з постачальниками” } 345,0
 Кт 31 “Рахунки в банках” }

Відкриємо синтетичний та аналітичний рахунки до рахунку 20 “Виробничі запаси”. Схематично рахунок виглядає так:

Дебет	20 “Виробничі запаси”	Кредит
С.П. = 0		
1) 310,0		
2) 35,0		
3) 14,6		
Оборот = 359,6	Оборот = 0	-
С.К.= 359,6		

Аналітичний облік:

Надходження			“Матеріали “А”		Витрачання		
Операція	Кількість	Ціна	Сума, грн	Операція	Кількість	Ціна	Сума, грн
1	20	2,0	100,0				

Надходження			“Матеріали “Б”		Витрачання		
Операція	Кількість	Ціна	Сума, грн	Операція	Кількість	Ціна	Сума, грн
1	30	7,0	210,0				

Дт	“Транспортно-заготівельні витрати”		Кт
Операція	Сума, грн	Операція	Сума, грн
2	35,0		
3	14,6		
оборот	49,6		

Як видно з прикладу, сума дебетового обороту синтетичного рахунка 20 “Виробничі запаси” (359,6 грн) показує фактичну собівартість виробничих запасів, яка складається з їх заготівельних витрат (35,0) і витрат на вантажно-розвантажувальні роботи (14,6).

В аналітичному обліку придбані матеріали відображаються за їх покупною вартістю. Щоб визначити фактичну собівартість кожного виду матеріалів, необхідно суму транспортно-заготівельних витрат пропорційно розподілити між окремими видами матеріалів.

Для розподілу транспортно-заготівельних витрат і витрат на вантажно-розвантажувальні роботи необхідно розрахувати середній відсоток як відношення суми транспортно-заготівельних витрат до вартості матеріалів за покупними цінами:

$$49,6 : 310 * 100 = 16\%.$$

Визначимо фактичну собівартість кожного виду придбаних матеріалів (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат і визначення фактичної собівартості придбаних матеріалів

Матеріал	Покупна вартість, грн	Транспортно-заготівельні витрати		Фактична собівартість придбаних матеріалів
		%	сума, грн	
1	2	3	4 (2*3)	5 (2+4)
А	100	16,0	16,0	116,0
Б	210	16,0	33,6	243,6
Разом	310		49,6	359,6

При подальшому використанні матеріалів за різним призначенням визначається фактична їх собівартість при списанні з урахуванням транспортно-заготівельних витрат.

Наприклад. У процесі діяльності підприємства матеріали були використані:

- а) на виготовлення продукції матеріали “А” в сумі 100 грн.;
- б) матеріали “Б” – 126 грн на загальновиробничі потреби;
- в) 84 грн – реалізовано на сторону (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Розрахунок розподілу транспортно-заготівельних витрат і визначення фактичної собівартості використаних матеріалів

Найменування	Вартість матеріалів за обліковими цінами	Транспортно-заготівельні витрати	Фактична собівартість матеріалів
Використано матеріалу “А” на виробництво	100,0	16,0	116,0
На загально-виробничі потреби	126,0	$126 * 16\% = 20,16$	146,16
Реалізовано	84,0	13,44 ($84 * 16\%$)	97,44
Разом	310,0	49,6	359,6

Після розподілу транспортно-заготівельних витрат їх сума разом із сумою матеріалів за обліковими цінами підлягає списанню по відповідних напрямках використання.

Облік транспортно-заготівельних витрат ведеться за групами матеріалів в розрізі субрахунків або синтетичних рахунків у цілому залежно від номенклатури матеріалів і конкретних умов їх придбання на даному підприємстві.

Господарські операції відпуску матеріалів складом. Планово-виробничий відділ також визначає кількість матеріалів, необхідну для виконання замовлення, і перераховує потрібні матеріали у вимогах на відпуску зі складу (далі «вимога»), які додаються до замовлення на виробництво.

Керівник виробничого цеху, отримавши це замовлення, передає документи завідувачеві складом в обмін на відповідні матеріали. Завідувач складом після цього заносить дані, що містяться в документах на відпуску, у колонку «відпущено» відповідної складської картки. Потім він направляє вимогу в бухгалтерію.

Облік руху матеріалів у бухгалтерії. Коли бухгалтерія отримує «вимогу», вона проставляє ціну і суму по кожному

перерахованому в ній виду матеріалів. Ці дані для кожного виду відпущених матеріалів беруться з колонки «Отримано», а ціни — з оборотної відомості відповідного найменування, у якій фіксуються запаси. Інформація, що міститься у «вимозі», переноситься в колонки «кількість» і «сума» різних найменувань оборотної відомості і підраховується баланс кількості і підсумків кожного конкретного виду матеріалів.

Процедура обліку відпуску матеріалів у виробництво полягає у визначенні вартості кожного відпущеного матеріалу. Інформація береться з первинної документації і повинна бути включена у витрати по відповідному номеру замовлення або віднесена до відповідних накладних витрат залежно від вибору методу оцінки.

Облік засобів виробництва і предметів праці пов'язаний з класифікацією витрат, пов'язаних із створенням і зберіганням таких запасів.

Відповідно до цілей управління угруповання засноване на таких ознаках:

- 1) компоненти витрат;
- 2) види робіт;
- 3) місця виникнення витрат.

За компонентами витрати поділяють:

– на витрати на підтримку запасів, тобто пов'язані з володінням запасами (страхування, відсотки по кредиту, податки на майно, витрати на зберігання, витрати, пов'язані з ризиком втрат від псування або старіння запасів);

– витрати, пов'язані з розміром партій продукції, що виготовляється, тобто витрати, пропорційні кількості замовлених партій, а не кількості виробів, що випускаються (вартість оформлення замовлення, ведення переговорів з постачальниками, підготовка складських приміщень, витрати на транспортування);

– витрати, пов'язані з дефіцитом запасів, ті, що виникають за відсутності необхідних матеріалів (витрати на зв'язок, на роз'їзди, оплата агента, премії за швидку доставку виробів).

При цьому підприємство зазнає комерційних збитків і витрат. Втрата прибутків і зростання частки накладних витрат пов'язана зі скороченням обсягу продажу через відсутність необхідних запасів і, як наслідок:

а) конкуренти даного підприємства дістають можливість встановити зв'язки з її замовниками;

б) замовники йдуть і розміщують замовлення в інших постачальників.

За таких умов виникають проблеми:

- необхідність витратити час на відновлення відносин з клієнтами, яке можна було б використовувати для укладення нових угод;

- необхідність додаткових витрат для відновлення об'єму продажів на рівні колишніх (наприклад витрати на додаткову рекламу).

За видами робіт витрати класифікують відповідно до технології зберігання запасів: вантажно-розвантажувальні, транспортні роботи, сортування, складування, фізико-хімічні аналізи та ін. Класифікація за видами робіт закладається в основу побудови кошторисів витрат і системи контролю за витратами, що виникають у процесі постачання.

Класифікація витрат за місцем їх виникнення залежить від організаційної структури управління і тому на кожному підприємстві розробляється своя номенклатура статей у відповідності з кількістю виробничих і обслуговуючих їх підрозділів і встановленими між ними виробничо-технологічними зв'язками.

У створенні системи забезпечення інформацією різних рівнів управління важливе місце відводиться вибору показників діяльності постачальницько-заготівельних служб. Ці показники витрат на засоби виробництва і предмети праці відображені в бухгалтерському обліку і повинні бути індикаторами, що дозволяють стежити за станом цих об'єктів і утримувати на мінімальному рівні щорічну загальну суму витрат на забезпечення постачання.

У кожен період часу режим надходження матеріалів повинен бути близьким до режиму витрати матеріалів і випуску готової продукції. За деякими виключеннями заходи щодо регулювання темпу надходження зводяться до підтримки його на рівні режиму випуску продукції, тому заходи щодо регулювання об'єму запасів повинні бути направлені на зведення до мінімуму часу, протягом якого матеріал знаходиться на підприємстві. Ця

мета може бути досягнута із застосуванням даних бухгалтерського обліку таким шляхом:

1. Доведення до необхідного або оптимального рівня величини замовлених партій товарно-матеріальних цінностей і об'єму страхового (недоторканного) запасу.

2. Підтримка на економічному мінімумі часу перебування предметів праці в стані незавершеного виробництва.

3. Планування використання оборотних активів і введення в експлуатацію необоротних активів у найбільш короткі терміни після їх отримання.

4. Доведення до мінімуму кількості запасів на кожному складі.

5. Використання мінімальної кількості складів або інших місць зберігання.

Синтетичний облік операцій постачальницько-заготівельної діяльності ведеться із застосуванням групи основних бухгалтерських рахунків:

- матеріальні рахунки: 10, 11, 20, 21, 22, 28;
- нематеріальні: 14;
- розрахункові: 16, 34, 36, 37, 50-53, 60-64, 68;
- грошові: 30, 31, 33;
- калькуляційні 15.

Схема кореспонденцій рахунків, що використовуються для обліку постачальницької діяльності, подання на рис. 1.3.

Серед рахунків, використовуваних в обліку операцій постачальницької діяльності, *не використано* рахунків витрат 8 і 9 класів і рахунків доходів 7 класу. Цей факт має важливе значення для розуміння місця процесу постачання в господарському обороті підприємства.

Процес постачання, як вже зазначалося раніше, не може принести підприємству яких-небудь доходів, а отже, виходячи з принципу відповідності доходів витратам, неможливо визнати які-небудь витрати (не плутати з затратами), пов'язані з постачальницькою діяльністю.

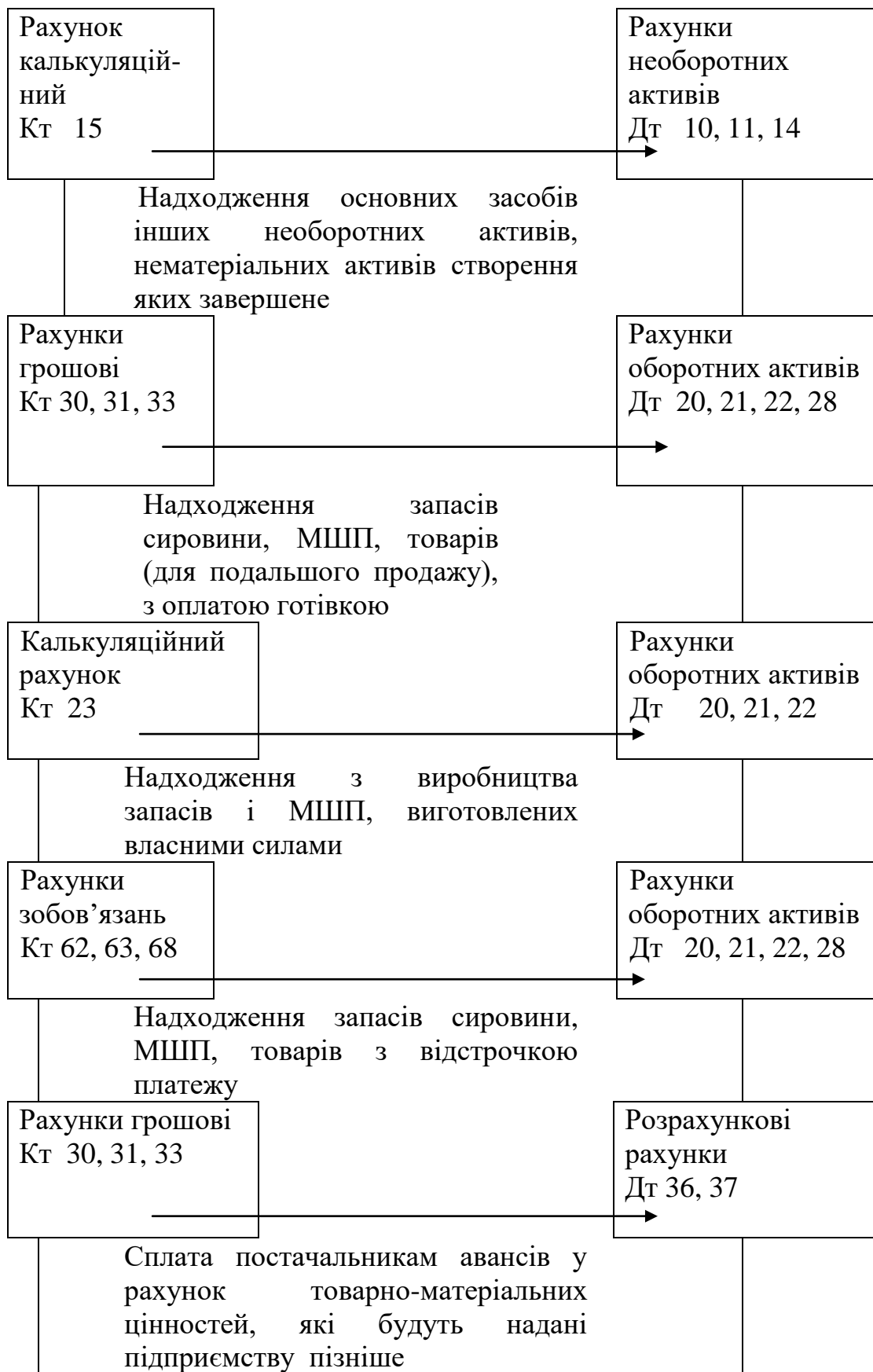


Рис. 1.3. Схема формування основних об'єктів обліку в процесі постачання

Отже, якщо підприємство, здійснивши у звітному періоді процес постачання, не перейшло до виробництва і не виготовило жодної одиниці продукції, а відповідно і не реалізувало жодної одиниці, то ні доходів, ні витрат у цьому звітному періоді таке підприємство не отримує. За відсутності доходів і витрат від інвестиційної і фінансової діяльності або інших операційних витрат (адміністративних, наприклад) доходи, витрати і фінансовий результат будуть дорівнювати нулю.

Висновок. Якісно організувавши процес постачання, підприємство забезпечує безперебійну виробничу діяльність і створює необхідні умови для успішної реалізації виготовленої продукції. Але важливо розуміти, що окремо взята постачальницько-заготівельна діяльність не призводить до отримання фінансового результату. Підприємство в даному процесі не може отримати дохід від реалізації продукції, товарів або надання послуг. Постачальницька діяльність супроводжується для підприємства лише виникненням витрат, про які сказано вище. Без процесу виробництва, і тим більше без процесу реалізації готової продукції, підприємства не зможе отримати дохід, необхідний для покриття всіх витрат, у тому числі і витрат процесу постачання.

Процес виробничої діяльності є певною технологією, відповідно до якої завершується трансформація витрат у продукцію.

Продукт як мета створення і дії виробничої системи виступає в процесі виготовлення в різних видах щодо матеріальної форми і ступеня готовності.

Безпосередньо виробнича діяльність виражає головну мету господарської діяльності. Характерною особливістю цього етапу, як центрального у господарській діяльності, є формування витрат на виробництво продуктів.

Мета обліку процесу виробництва – формування витрат на виробництво продукції для контролю за діяльністю і управління витратами на її здійснення. Реалізація такої мети обліку відбувається за допомогою калькуляції собівартості різних об'єктів обліку: а) калькуляція собівартості виробництва в частині прямих витрат виробництва; б) калькуляція собівартості виробництва при повних витратах виробництва; в) калькуляція собівартості готової продукції; г) виділення (ідентифікація)

витрат, що не включаються в собівартість виробництва, а списуються на витрати звітного періоду.

Загальноприйняте визначення суті обліку витрат: *«облік витрат є сукупністю свідомих дій, направлених на відображення тих процесів постачання, виробництва і реалізації продуктів його праці, що відбуваються на підприємстві протягом певного тимчасового періоду. Облік здійснюється за допомогою кількісного вимірювання цих процесів (у натуральних і вартісних показниках), реєстрації, угруповання і аналізу в розрізах, що формують собівартість кожного процесу. Таке відображення забезпечує отримання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти підприємством (або об'єднанням підприємств) і оцінювати його діяльність шляхом виведення фінансових результатів».*

Основними об'єктами обліку в процесі виробництва, як і в процесі постачання, є поточні активи, це перша група об'єктів у виробничому процесі:

– *незавершене виробництво – це витрати виробничих ресурсів у формі запасу у вигляді продукції, що не пройшла повний технологічний цикл обробки.*

Незавершене виробництво знаходиться на робочих місцях, безпосередньо в цехах; у проміжних цехових коморах або в місцях накопичення деталей для транспортування в інший цех; на конвеєрах і постах збирання складальних цехів і ділянок, у пакувальному цеху;

– *напівфабрикати власного виробництва - це витрати виробничих ресурсів у формі запасу продукції, що пройшла частковий технологічний цикл обробки і призначеної як для подальшого використання у виробництві, так і для реалізації;*

– *готова продукція - це витрати виробничих ресурсів у формі запасу продукції, що пройшла повний технологічний цикл обробки і передпродажні випробування.*

Похідними об'єктами обліку у виробничому процесі є господарські засоби і джерела формування засобів, які одержують рух внаслідок подвійності бухгалтерського обліку, - це друга група об'єктів у процесі виробництва:

– *виробничі запаси, малоцінні і швидкозношувані предмети, товари, які передані для використання у виробництві*

і надання послуг в умовах звичайної діяльності і вартість яких включається в собівартість виробництва;

– заборгованість перед працівниками з оплати праці, вартість якої включається в собівартість виробництва;

– заборгованість перед органами пенсійного і соціального страхування, вартість якої включається в собівартість виробництва;

– знос виробничих основних засобів, вартість якого включається в собівартість виробництва;

– кредиторська заборгованість інших кредиторів, що виникає у підприємства за участю підрядників безпосередньо у виробничому процесі.

Завдання бухгалтерського обліку виробничої діяльності:

1) інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для ухвалення управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;

2) спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат виробництва в зіставленні з їх нормативами і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;

3) розрахунок собівартості продуктів, що випускаються, для оцінки готової продукції і розрахунку фінансових результатів;

4) виявлення й оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;

5) систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності для ухвалення рішень, що мають довгостроковий характер, – окупність виробничих і технологічних програм, рентабельність асортименту продукції, що реалізується на внутрішньому і зовнішньому ринках, ефективність капітальних вкладень до основних фондів і виробничі запаси і т.п.

Виконання вказаних завдань багато в чому обумовлено застосовуваними підприємством класифікаціями витрат.

Угрупування за складом і призначенням витрат містять скорочену номенклатуру калькуляційних статей, що дозволяє концентрувати увагу в обліку на основних і накладних витратах. Основними називають витрати, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом (витрата сировини, матеріалів на

технологічні потреби, оплата праці основних виробничих працівників, витрати на зміст і експлуатацію машин і устаткування та ін.). До *накладних* належать витрати з обслуговування і управління виробництвом, управління підприємством та ін. До складу накладних витрат в управлінському обліку зазвичай включають досить широкий перелік витрат, керуючись ступенем трудомісткості обліку і обґрунтованості в розподілі по продуктах. Це комплексні витрати, що складаються з декількох економічно неоднорідних витрат.

Залежно від способів віднесення на собівартість окремих видів продуктів витрати поділяють на прямі і непрямі. *Прямими* вважають витрати, які пов'язані з виробництвом конкретних видів продуктів і можуть бути прямо включені в їх собівартість (за даними накопичувальних відомостей, складених за первинними документами). *Непрямі* витрати формують витрати, які носять загальний для виробництва декількох видів продукції характер і включаються в їх собівартість непрямим шляхом (загальновиробничі витрати, витрати на утримання та експлуатацію устаткування, управлінські витрати та ін.) за допомогою методів розподілу (ставок, відсотків, коефіцієнтів і баз розподілу тощо).

Основні витрати найчастіше виступають у вигляді прямих, а накладні — непрямих, але вони не є тотожними. Угрупування витрат на прямі і непрямі необхідне при організації роздільних систем обліку повних і часткових витрат на виробництво.

Важливим при калькуляції і оцінці готової продукції є угрупування витрат на вхідні і вихідні. *Вхідні* — це придбані і наявні в наявності ресурси, які, як очікується, повинні принести дохід у майбутньому. До вихідних належать витрачені ресурси, які принесли дохід на сьогодні і втратили здатність приносити дохід у майбутньому. Наприклад, витрати на матеріали, що знаходяться в цехах або цехових коморах. Такі витрати вважаються такими, що надходять і показуються в балансі у складі виробничих запасів. Витрати на матеріали, що увійшли до складу собівартості реалізованої продукції, будуть минулими.

Важливим моментом вибору класифікації витрат є їх угрупування на змінні і постійні. *Постійними* називаються витрати, абсолютна величина яких не залежить від зміни об'єму

випуску продукції (витрати на утримання будівель, амортизація, заробітна плата працівників управління та ін.). Постійні витрати на одиницю продукції зменшуються (збільшуються) при збільшенні (зменшенні) об'єму виробництва. Вони характеризують динаміку витрат залежно від коливань об'єму виробництва, використовуються для складання кошторисів на майбутній період.

До *змінних* відносять витрати, розмір яких знаходиться в прямій залежності від рівня (об'єму) виробничої діяльності (витрати на сировину й основні матеріали, енергія для технологічних цілей, основна заробітна плата виробничих працівників та ін.).

Провести чітке розділення витрат на змінні і постійні в обліку практично неможливо, оскільки деякі з них є напів-постійними і напів-змінними, наприклад витрати на утримання і експлуатацію устаткування і ін. У таких випадках їх називають умовно-постійними або умовно-змінними.

Поняття «витрати» вимагає додаткових пояснень. Значення поняття визначається залежно від мети, поставленої користувачем інформації, і моделі узагальнення витрат, використаної бухгалтером.

Для розуміння собівартості (як суми витрат) розглянемо її з трьох боків. По-перше, витрати визначаються використанням ресурсів; по-друге, витрати відображають кількість використаних ресурсів, виражену в грошовому вимірнику; по-третє, витрати зіставляються за напрямками їх здійснення — виробництво продукту, діяльність якого-небудь підрозділу і т. д. Звідси собівартість (*витрати*) — величина *використаних ресурсів у грошовому вираженні та з певною метою*.

У собівартість виготовленої продукції повинні включатися тільки виробничі витрати. Для того щоб відокремити витрати виробничі від всіх інших, витрати групують на витрати звітного періоду і витрати, що включаються в собівартість. До складу *витрат звітного періоду* включають витрати, які не враховані при оцінці запасів (готової продукції, незавершеного виробництва та ін.). Такого роду витрати розглядають як витрати того звітного періоду, коли вони виникли (наприклад витрати на управління і збут). У *собівартість продукції* включаються

витрати, пов'язані з виробництвом готової продукції і незавершеним виробництвом до моменту їх реалізації.

Синтетичний облік операцій виробничої діяльності ведеться із застосуванням групи *основних* бухгалтерських рахунків:

матеріальні рахунки: 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27;

розрахункові: 66, 65, 68;

регулюючий: 13;

калькуляційні: 23, 24;

збірно-розподільний: 91.

Облік витрат на виробництво і калькуляцію — єдина облікова процедура, пов'язана з урахуванням випуску (вироблення) продукції. При цьому вибір об'єктів обліку витрат визначає систему показників внутрішньої звітності, періодичність складання звітних калькуляцій для різних цілей управління.

Схема кореспонденцій рахунків, що використовуються для обліку виробничої діяльності подана на рис. 1.4.

Система всіх облікових робіт передбачає такі етапи:

1) первинне відображення витрачених ресурсів у виробництві у міру їх виникнення в процесі виробничої діяльності;

2) групування даних про виробничі витрати за видами діяльності, виробництвами, структурними підрозділами, місцями виникнення витрат, центрами відповідальності, продуктами, роботами і т. д.;

3) угруповання виробничих витрат за часом їх виникнення і включення в собівартість, а також іншими тимчасовими періодами — «історичні», минулі витрати, витрати звітного і майбутнього періоду;

4) розподіл загальних витрат підприємства між виробничими підрозділами; відшкодування загальних виробничих витрат шляхом включення в собівартість незавершеної, готової і реалізованої продукції;

5) розподіл виробничих витрат обслуговуючих (допоміжних) виробництв між його незавершеною і готовою продукцією (виконаними роботами і послугами) і перерозподіл витрат по виробничих підрозділах — споживачах продукції, робіт і послуг обслуговуючих виробництв;

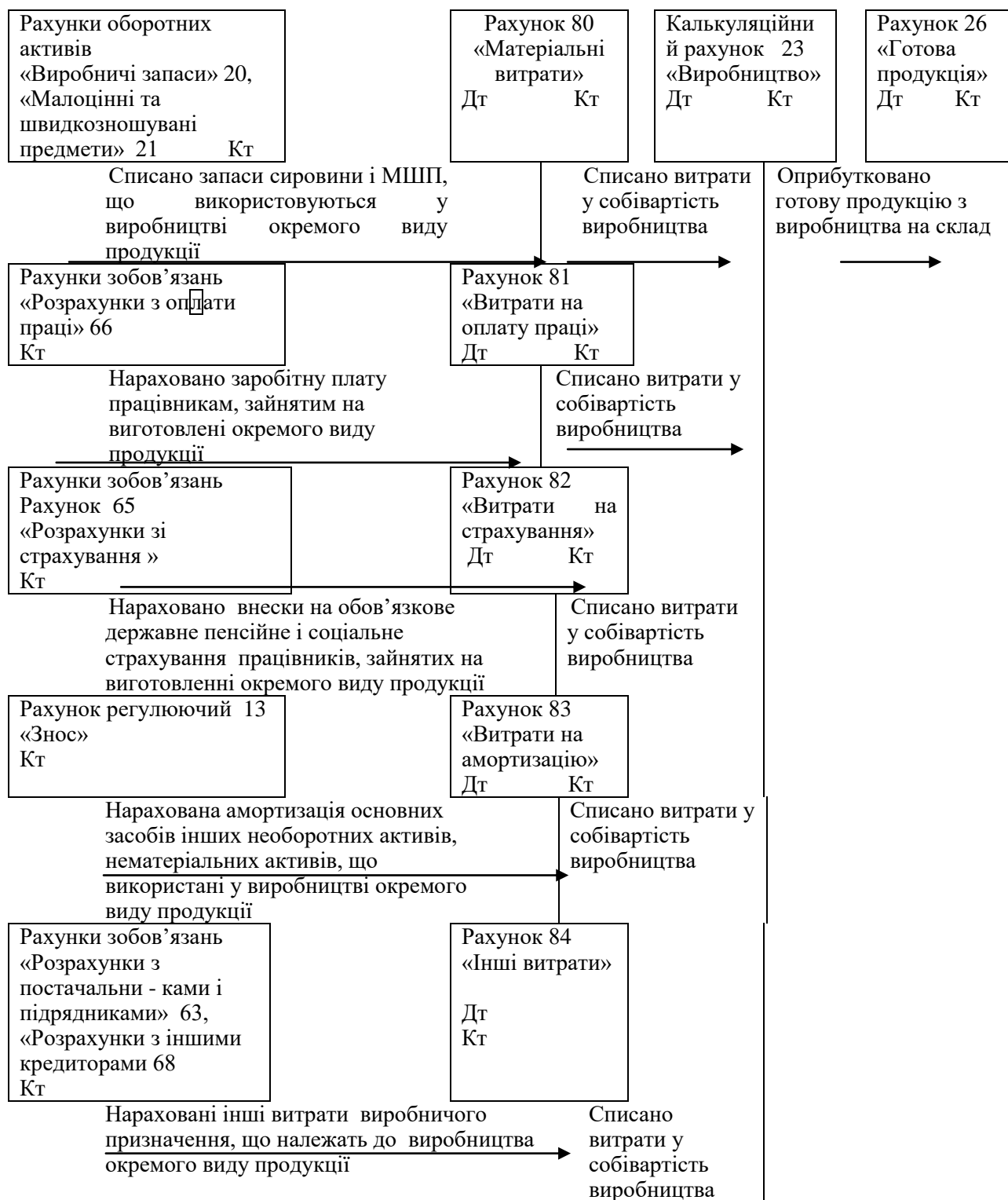


Рис 1.4. Схема формування основних об'єктів обліку в процесі виробництва з використання класу 8 «Витрати за елементами»

б) визначення і оцінка незавершеного виробництва, відходів, отриманих у процесі виробництва, і визначення

собівартості окремих видів продукції і всього об'єму товарної продукції.

Висновок: визначальне значення для обліку виробничої діяльності мають такі види ресурсів: засоби праці, предмети праці, робоча сила, витрати на організацію і обслуговування виробництва, витрати на управління. Розподіл витрат по виробничих факторах виявляє зв'язки між окремими елементами, що беруть участь у виробництві, і забезпечує контроль правильності розподілу і раціональності витрачання ресурсів у процесі виробництва з метою зниження собівартості виробництва і створює необхідні умови для успішної реалізації виготовленої продукції. Але важливо розуміти, що окремо взята виробнича діяльність не призводить до отримання фінансового результату. Підприємство в даному процесі не може отримати дохід, від реалізації продукції, товарів або надання послуг. Виробнича діяльність, як і постачальницька, супроводжується для підприємства тільки виникненням витрат, про які сказано вище. Без процесу реалізації готової продукції (процесу збуту) підприємства не зможе отримати дохід необхідний для покриття всіх витрат процесу виробництва і подальшого розвитку.

Процес збутової діяльності – це система заходів щодо просування товарів від виробника до споживача, що включають організацію безпосередньої доставки замовленої покупцем кількості товарів у вказаний ним час.

Між виробничою і збутовою діяльністю існує прямий зв'язок. Готова продукція підприємства, отримана в процесі виробництва, після її випробування і приймання відділом технічного контролю здається на склад готової продукції, звідки починається процес її збуту.

Процес збуту є лише однією із сторін сфери маркетингу.

Маркетинг — це діяльність зі здійснення товарообміну, направленою на задоволення потреб і потреб людей, а також виробництва. До складу системи входять такі процедури, як розроблення товару, дослідження, налагодження комунікацій, організація розподілу, встановлення цін, розгортання служби сервісу і управління маркетингом – аналіз, планування, організаційна робота, контроль за проведенням заходів, розрахованих на досягнення такої мети підприємства, як

отримання прибутку, зростання об'ємів виробництва, об'єму збуту, збільшення частки ринку. Отже, до сфери маркетингу потрапляють різні сторони діяльності підприємства: виробництво, фінанси, праця, збут і т. п.

Розгляд функцій відділу збуту дозволить сформувати визначення кола необхідної інформації для обліку збутової діяльності.

Функції відділу збуту – дослідження діяльності, збір інформації, планування асортименту продукції, збут і розподіл, реклама і стимулювання збуту.

Для контролю за відвантаженням і реалізацією продукції перш за все використовується інформація, що міститься в договорах на постачання. У відділі збуту на кожного покупця заводиться картка замовлення, в якій відображають дати термінів відвантаження за договором і фактично, а також дані про кількість і ціну.

Будь-яке підприємство може мати свою систему внутрішньої звітності. Проте вона повинна містити показники про поточне відвантаження, суму витрат, об'єм складських запасів готової продукції, рух грошової готівки, дані про дебіторську і кредиторську заборгованість. На додаток до цього притягується інформація про випуск продукції в натуральному і вартісному вимірюванні по повному асортименту; про якість продукції, брак; про формування прибутку і його прогнозі; комерційні витрати; витрати на рекламу. Крім того, управління збутовою діяльністю вимагає інформацію для вироблення стратегії підприємства — зведення про види продукції, оцінки, розширення об'єму випуску продукції, завоювання ринку.

Встановлення продажної ціни на продукт — найважливіше завдання підприємства в процесі збуту.

Існує декілька підходів до формування ціни в умовах ринкової економіки. Один підхід — призначити таку ціну, яка приверне покупця. Інший — використовувати ціни конкурента, щоб встановити для себе певну межу цін. Третій - використовувати інформацію про собівартість продукції з тим, щоб визначити поріг рентабельності, величину змінних витрат і маржинального доходу – це витратна ціна.

Витратна ціна розглядається як надійніший шлях встановлення реальної ціни, оскільки вона дозволяє достатньо

точно формувати величину прибутку в ціні. Проте витратні ціни не враховують стан ринку і місце продукту на даному ринку, конкуренцію. Більшість процвітаючих компаній застосовують комбінацію з трьох перерахованих підходів.

Завдання формування реальної ціни зараз ускладнено наявністю на підприємствах зайвих потужностей при спаді виробництва, витратами на їх утримання, зниженням продуктивності праці, інфляцією і методикою числення податку на додану вартість. Адміністрація підприємств для встановлення економічно обґрунтованої ціни повинна вирішити ряд проблем:

а) обґрунтувати склад витрат, який слід враховувати при ухваленні рішень;

б) вибрати метод калькуляції;

в) установити рівень виробництва, при якому постійні витрати є мінімальними;

г) визначити мінімальну суму прибутку підприємства, при отриманні якої можливо реалізувати поставлені цілі.

Ухвалення управлінських рішень щодо об'єму виробництва і асортименту продукції здійснюється на основі інформації про стан ринку, яку підготовлює відділ збуту. При цьому підприємства випускають продукцію в широкому асортименті, яку реалізують різними шляхами: у великих і малих розмірах, за допомогою оптової і роздрібною торгівлі, з доставкою і без неї споживачам з різним географічним і територіальним розташуванням. Така практика вимагає окремих звітів про доходи, підготовлюються готуються по видах продукції і сегментах ринку.

Мета обліку процесу збуту – формування витрат, що виникають у підприємства при реалізації продукції, робіт і послуг, для контролю за діяльністю і управління витратами на її здійснення. Досягнення цієї мети обліку відбувається за допомогою таких облікових процедур: а) калькуляція собівартості реалізованої готової продукції; б) виділення (ідентифікація) витрат на здійснення збутової діяльності, що не включаються в собівартість реалізованої готової продукції, а списуються на витрати звітного періоду; в) відображення в обліку на основі встановлених продажних цін, доходів від реалізації продукції; г) нарахування податку на додану вартість.

Використання бухгалтером повної фінансової інформації про збутову діяльність підприємства дозволяє зробити дієвою систему контролю і підвищити ефективність роботи підприємства.

Не дивлячись на специфічність системи контролю для кожного підприємства, вона повинна включати такі типові процедури:

- спостереження за рентабельністю кожного продукту;
- контроль за валовим прибутком, отриманим від кожного продукту;
- визначення відхилень фактичного прибутку від очікуваного;
- розрахунок структури витрат, виключення надмірних прихованих витрат;
- розрахунок відшкодування накладних витрат, що припадають на окремий продукт;
- вплив зміни цін на еластичність попиту та інші контрольні процедури, використовувані на підприємстві.

Основними об'єктами обліку це перша група - в процесі збуту є елементи фінансових результатів:

- *доходи від реалізації готової продукції* визнаються при збільшенні активів або зменшенні зобов'язань. Це відбувається у момент реалізації, яким вважають дату відвантаження, передачу продукції і надання в банк платіжних вимог;
- *собівартість реалізованої готової продукції* визнається витратами одночасно з визнанням доходу від реалізації цієї продукції;
- *витрати на здійснення збутової діяльності* визнаються в тому звітному періоді, коли була понесені.

Похідними об'єктами обліку в процесі збуту є господарські засоби і джерела формування цих засобів, що рухаються внаслідок подвійності бухгалтерського обліку, – це *друга група об'єктів у процесі збуту:*

- *грошові кошти* (поступають на підприємство при продажах за готівку);

– дебіторська заборгованість за товари, роботи і послуги (виникає заборгованість покупців при продажах з подальшою безготівковою оплатою);

– готова продукція (собівартість готової продукції, що передається покупцеві в обмін на ціну реалізації (дохід));

– податкові зобов'язання по ПДВ виникають у підприємства при здійсненні кожної операції, що приносять підприємству економічні вигоди.

Завдання бухгалтерського обліку збутової діяльності:

1) забезпечення адміністрації інформацією про перебування ринку і положення на ньому продукції підприємства для ухвалення управлінських рішень з урахуванням їхніх економічних наслідків;

2) нагляд і контроль за фактичним рівнем витрат у зіставленні з їх нормативними і плановими розмірами, з метою виявлення необґрунтованих відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;

3) вирахування собівартості реалізованих продуктів для встановлення цін на продукцію і розрахунку фінансових результатів;

4) виявлення і оцінка економічних результатів збутової діяльності відповідних структурних підрозділів;

5) систематизація інформації управлінського обліку стосовно збутової діяльності для використання в прийнятті рішень, що мають довгостроковий характер.

Синтетичний облік операцій збутової діяльності ведеться із застосуванням групи бухгалтерських рахунків:

- рахунок доходів від реалізації 70;
- рахунки розрахунків: 36, 65, 66, 68;
- рахунок собівартості реалізованої продукції 90;
- рахунки запасів 20, 21, 22, 26, 27;
- накопичувальний рахунок витрат на збут 93;
- рахунки витрат за елементами: 80 – 85;
- регулюючий рахунок нарахування зносу 13.

Схема кореспонденцій рахунків, що використовуються для обліку збутової діяльності, подана на рис. 1.5.

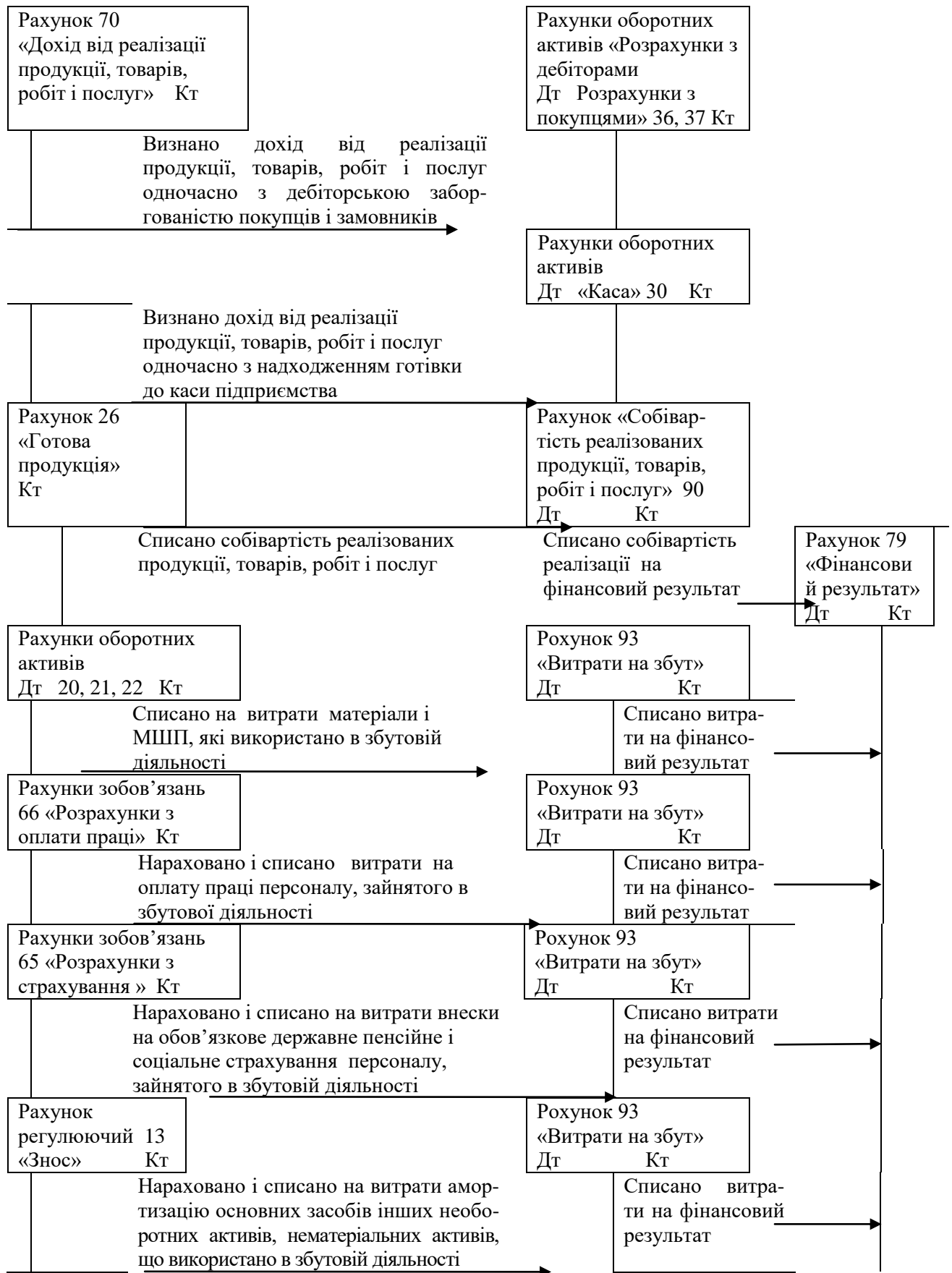


Рис. 1.5. Схема формування основних об'єктів обліку в процесі збуту без використання класу 8 (аркуш 1)

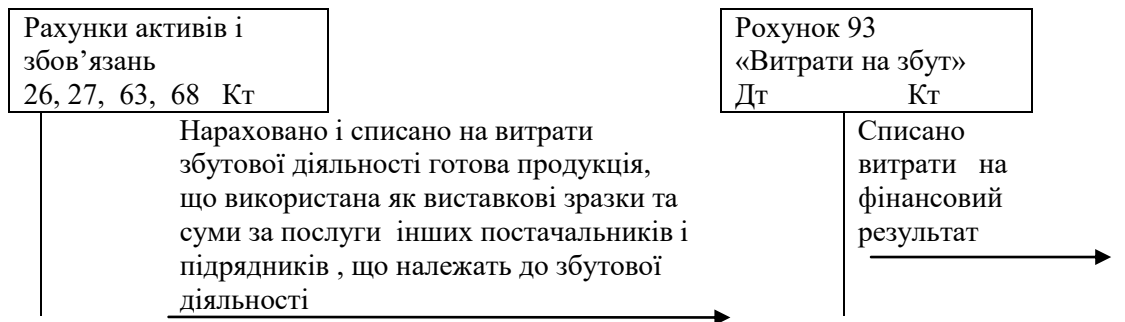


Рис. 1.5. Схема формування основних об'єктів обліку в процесі збуту без використання класу 8 (аркуш 2)

Висновок: своєчасне відображення доходу від реалізації продукції визначає момент реалізації – дата, на яку підприємство вважає виконаними всі свої обов'язки щодо конкретного договору на постачання продукції або надання послуг. Момент реалізації є і моментом списання витрат на виробництво, що містяться в собівартості готової продукції, у витрати поточного звітного періоду – у собівартість реалізованої готової продукції.

Інформація бухгалтерського обліку в процесі збуту дозволяє визначити, який повинен бути об'єм виробництва, щоб забезпечити очікуваний прибуток, яку ціну реалізації слід було встановити, щоб отримати конкретну величину прибутку, якою є межа безпеки (беззбитковою) роботи підприємства, якою є зона безпеки, структура реалізованої продукції.

Процес збуту підприємство має можливість підвести підсумки своїх зусиль щодо постачання і виробництва і отримати фінансовий результат. Так у процесі реалізації через відображення в обліку доходів і собівартості реалізованої продукції дається оцінка основної господарської діяльності підприємства. Критерії такої оцінки - це валовий прибуток або валовий збиток.

Процес організаційно-управлінської діяльності — це процес планування, організації, мотивації і контролю, необхідний для забезпечення діяльності підприємства відповідно до його цілей.

Для виконання функцій управління на підприємствах створюється *апарат управління, що складається з працівників,*

які керують діяльністю підприємства або його окремою виробничою одиницею.

На великих підприємствах апарат управління створюється відповідно до функцій управління, на малих за розміром підприємствах виконується декілька функцій одним структурним підрозділом (відділом, сектором) або окремими виконавцями. Разом з підрозділами управління частина апарату зосереджується в цехах. Співвідношення чисельності працівників, зайнятих управлінням підприємством і цехами, залежить від численних факторів, що розглядаються детально в дисципліні «Менеджмент».

Основні завдання обліку організаційно-управлінської діяльності підприємств включає:

- інформаційне забезпечення ефективного функціонування служб і відділів управління на основі сформованої і обробленої відповідно до цільових установок інформації;*
- контроль і оптимізацію витрат на обслуговування і управління підприємством.*

До організаційно-управлінської діяльності безпосереднє відношення має організаційна структура підприємства, об'єм і специфіка виконання робіт підрозділами. Побудова обліку організаційно-управлінської діяльності залежить від багатьох факторів і тому їх вибір є індивідуальним для кожного підприємства.

Організаційно-управлінська діяльність підприємства залежить від таких факторів:

- характер виробництва і його галузеві особливості, склад продукції, що випускається, технологія виготовлення, масштаб і тип виробництва, рівень технічної оснащеності підприємства;*
- форми організації управління: лінійна, лінійно-функціональна, матрична;*
- відповідність структури апарату управління і ієрархічної структури виробництва;*
- співвідношення між централізованою і децентралізованою формами управління;*
- співвідношення між галузевою (по продукту) і територіальною (по регіону) формами управління;*
- рівень механізації і автоматизації управлінських робіт, кваліфікація працівників, ефективність їх праці.*

Основними, або першою групою об'єктів, об'єктами обліку в процесі організаційно-управлінської діяльності є *витрати*, що виникають у підприємства в кожному звітному періоді і пов'язані в організацією постачання, виробництва, збуту і управління цими процесами.

Похідними об'єктами обліку в організаційно-управлінському процесі є елементи витрат, що включають господарські засоби і джерела формування засобів, які одержують рух внаслідок подвійності бухгалтерського обліку, - це *друга група об'єктів* :

- матеріальні витрати – скорочення активів у запасах;
- витрати на оплату праці – збільшення зобов'язань перед працівниками з оплати праці;
- витрати на пенсійне і соціальне страхування - збільшення зобов'язань перед позабюджетними пенсійними і соціальними фондами;
- амортизаційні відрахування – збільшення нарахованого зносу необоротних активів;
- інші.

Синтетичний облік операцій управлінської діяльності ведеться із застосуванням групи бухгалтерських рахунків:

- матеріальні рахунки: 20, 21, 22;
- розрахункові: 66, 65, 68;
- регулюючий 13;
- рахунок витрат діяльності 92.

Схема кореспонденцій рахунків, що використовуються для обліку адміністративної діяльності, подана на рис. 1.6.

Висновок: всі процеси господарської діяльності тісно пов'язані між собою, мають взаємний вплив і потребують організаційно-управлінської дії. У той же час витрати кожного процесу мають свої особливості формування і конкретно характеризують процеси. Ступінь деталізації витрат і послідовність їх узагальнення по підприємству може визначатися для кожного підрозділу.

Будь-яке підприємство потребує постійного спостереження і контролю за результатами своєї діяльності, щоб вчасно встановити правильність політики, що проводиться ним, планів підприємницької діяльності.

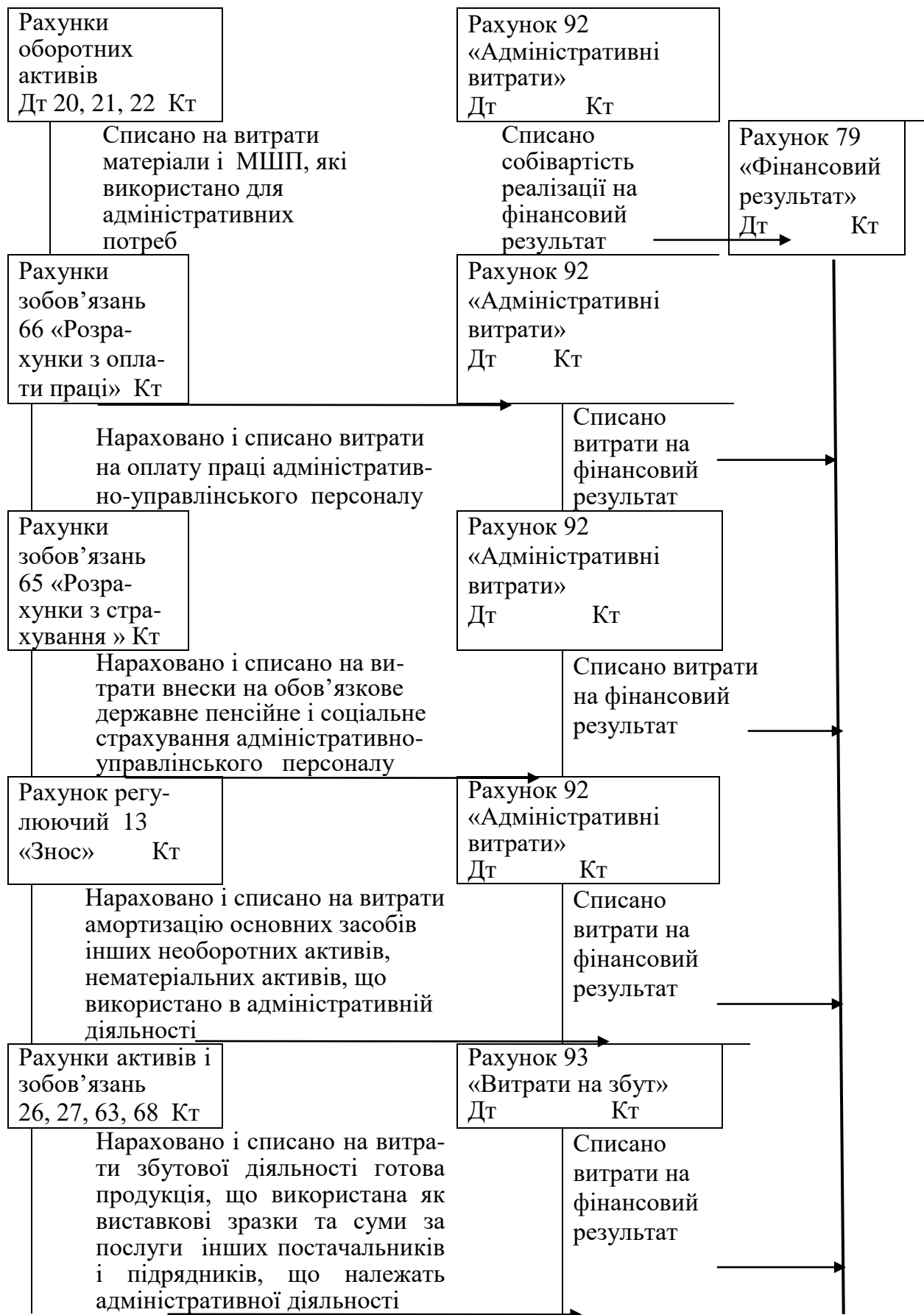


Рис. 1.6. Схема формування основних об'єктів обліку в процесі адміністративної діяльності без використання класу 8

При розробленні управлінських рішень увага акцентується на зниженні собівартості продуктів, що випускаються підприємством. Вироблення шляхів скорочення витрат і підвищення ефективності відбувається на всіх стадіях виробничого процесу — від закупівлі матеріалів, їх переробки до контролю на стадії випуску готового продукту і доставки його споживачеві.

Все це робить облік організаційно-управлінської діяльності таким самим значущим для підприємства, як облік процесів постачання, виробництва і збуту.

Пропонується приклад, що має за мету продемонструвати таке:

1) використання елементів методу фінансового обліку (документації, оцінки, інвентаризації, калькуляції тощо) при здійсненні процедур фінансового обліку;

2) рух, зміну кількості і вартості об'єктів обліку (господарські кошти – активи, джерела формування господарських коштів – власний капітал, зобов'язання) у господарських операціях;

3) використання рахунків бухгалтерського фінансового обліку;

4) поступове, операція за операцією, відображення у формах звітності наслідків здійснення кожного з господарських процесів.

Перший крок у розгляді господарських процесів - це процес створення підприємства. На цьому етапі підприємство одержує від власників внески в статутний капітал.

Крок 1. Процес організаційно-управлінський. Група засновників на зборах 1.06.2011 р. затвердила в протоколі зборів учасників рішення сформувати статутний капітал ТОВ (товариство з обмеженою відповідальністю) «Успіх» у таких частинах: Андрєєв – 4000 грн; Борисов – 6000 грн; Сергєєв – 8000 грн.

Установчий договір між власниками дає підстави для реєстрації ТОВ «Успіх», як суб'єкта підприємництва – юридичної особи. Підприємства разом зі Статутом реєструє свою юридичну адресу. Державна реєстрація вимагає невідкладної реєстрації юридичної особи як платника податків і зборів до

позабюджетних фондів (пенсійного і соціального страхування). Після державної реєстрації підприємство може розпочинати господарську діяльність.

Операція 1. У фінансовому обліку наміри власників здійснити вкладення до Статутного фонду буде відображено проводкою на дату реєстрації товариства. Такий запис робиться на підставі протоколу №1 зборів засновників (учасників).

Обліковий запис:

5.06.2011	Дт 46 «Неоплачений капітал»	}	Оголошено статутний капітал ТОВ у сумі 18000 грн.
	Кт 40 «Статутний капітал»		

Цим бухгалтерським записом починається ведення фінансового обліку на будь-якому підприємстві, де формується статутний фонд із внесків власників (власником або співвласником може бути і держава).

Якщо після оголошення статутного фонду треба було б скласти звіт про фінансові результати ТОВ «Успіх», то він мав би вигляд табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Звіт про фінансові результати ТОВ «Успіх» на 5.06.2011 р.

Показник	За період з 1.06.2011 р. по 5.06.2011 р.	За попередній період
Дохід від реалізації продукції, робіт, послуг	-	-
Собівартість реалізованих продукції, робіт, послуг	-	-
Валовий прибуток (рядок 1 – рядок 2)	-	-
Адміністративні витрати	-	-
Витрати на збут	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності	-	-
Чистий прибуток	0	-

Якщо після оголошення статутного фонду треба було б скласти баланс ТОВ «Успіх», то він мав би вигляд табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Баланс ТОВ «Успіх» на 5.06.2011 р.

АКТИВ	До 5.06.11р	На 5.06.11р	Зміни	ПАСИВ	До 5.06.11р.	На 5.06.11р	Зміни
I. Необоротні активи	-	-	-	I. Власний капітал, у т. ч. <i>1. Статутний капітал</i>			
II. Поточні активи	-	-	-	<i>2. Неоплачений капітал</i>	0	18000	+18000
					0	-18000	-18000
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	II. Забезпечення	-	-	-
				II Довгострокові зобов'язання	-	-	-
				IV. Короткострокові зобов'язання	-	-	-
				V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
БАЛАНС	0	0	0	БАЛАНС	0	0	0

На стадії створення й реєстрації підприємства, коли учасники тільки закріпили свої наміри в протоколі зборів засновників, фінансовий облік уже ведеться. Фінансових результатів діяльності на даному етапі підприємство одержати не може, тому що не отримано ніяких доходів і витрат не зазнано.

Облікові записи чітко демонструють той факт, що в підприємства на момент реєстрації існує тільки одне єдине джерело формування коштів – статутний капітал. Але й

статутний капітал лише заявлений, тобто існує в документах. Передати свої гроші або інше майно створюваному підприємству власники зможуть лише після реєстрації, коли за підприємством буде закріплена юридична адреса і коли в банку буде відкритий рахунок підприємства для грошових надходжень.

Операція 2. Після того як учасники Борисов і Сергєєв внесли 20.06.2011 р. на поточний рахунок ТОВ «Успіх» суми 6000 й 8000 грн відповідно до установчого договору, буде відображено таких обліковий запис:

20.06.2011	Дт 31 «Поточний рахунок» Кт 46 «Неоплачений капітал»	}	На поточний рахунок ТОВ надійшли внески від власників 14000 грн.
------------	---	---	--

Стан бухгалтерських рахунків після реєстрації статуту й часткового виконання учасниками зобов'язань з формування статутного фонду має такий вигляд:

	Неоплачений капітал.		Поточний рахунок		
	Сп – 0 1) 18000	Сп – 0 1) 18000	Сп – 0 2)14000	Сп – 0 2)14000	
	<div style="text-align: right;">→</div> <i>Оголошено статутний капітал, зареєстровано Статут підприємства</i>		<div style="text-align: right;">→</div> <i>Внесено кошти власників для формування статутного капіталу</i>		
Оборот 0	Оборот 18000	Оборот 18000	Оборот 14000	Оборот 14000	Оборот 0
	Ск – 18000	Ск 4000		Ск – 14000	

Баланс підприємства після операції набуде вигляду табл. 1.8.

З табл. 1.8 видно, що сума неоплаченого капіталу після операції 2 становить 4000 грн – це заборгованість одного з учасників. Однак це не дебіторська заборгованість, а фактична нестача власного капіталу.

Таблиця 1.8

Баланс ТОВ «Успіх» на 20.06.2011 р.

АКТИВ	На 5.06.11 р.	На 20.06.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 5.06.11 р.	На 20.06.11 р.	Зміни за період
I. Необоротні активи	-	-	-	I. Власний капітал, у т. ч.			
II. Поточні активи, у т. ч. Грошові кошти	-	14000	+14000	1. Статутний капітал	18000	18000	-
				2. Неоплачений капітал	-18000	-4000	+14000
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	II. Забезпечення	-	-	-
				II. Довгострокові зобов'язання	-	-	-
				IV. Короткострокові зобов'язання	-	-	-
				V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
БАЛАНС	0	14000	+14000	БАЛАНС	0	14000	+14000

Наявність неоплаченого капіталу в підприємства свідчить про те, що за своїми обов'язками ТОВ «Успіх» може відповідати сумою заявленого статутного капіталом, зменшеною на величину неоплаченого капіталу, як фактично відсутнього.

Коли засновник Андрєєв внесе у формування статутного капіталу свою частку, формування статутного капіталу буде завершено.

Здійснення в обліку операції з формування статутного капіталу та вкладення власників демонструють процедури організації підприємства й належать до організаційно-управлінського процесу.

Підсумок кроку 1. Створення будь-якого підприємства розпочинається з організаційно-управлінського процесу. Облік організаційно-управлінського процесу в першій своїй стадії включає операції з оголошення статутного капіталу і його формування шляхом передачі внесків власників (як у грошовій формі, так і іншим майном).

Отримане майно виступає гарантією погашення зобов'язань, що виникатимуть у підприємства в майбутньому, наприклад перед банком, по позиках.

Після державної реєстрації й формування статутного капіталу підприємство приступає безпосередньо до реалізації мети діяльності, зафіксованої в статуті – виробництво продукції, виконання робіт або надання послуг для отримання в подальшому прибутку від їх реалізації.

Крок 2. Процес постачально-заготівельний. На даний момент для виробництва продукції, робіт і послуг у ТОВ «Успіх» немає поки відповідних умов, тобто предметів праці і засобів праці. Тому наступний крок 2 - це постачально-заготівельна діяльність. Крок 2 містить операції 3 – 6 з заготівлі сировини (предметів праці) і забезпечення підприємства встаткуванням (засобами виробництва).

Операція 3. ТОВ «Успіх» 20.06.2011 р. замовило й 25.06.2011 р. одержало від постачальника ПАТ «Харьковпостач» виробничі запаси (сировина, паливо) вартістю 2000 грн з урахуванням витрат на транспортування на умовах безготівкової оплати після одержання.

Обліковий запис:

25.06.2011	Дт 20 «Виробничі запаси»	} Отримано від постачальника сировину й матеріали вартістю 2000 грн, включаючи доставку.
	Кт 63 «Розрахунки з постачальниками й і підрядниками»	

Внаслідок операції збільшилися на 2000 грн запаси підприємства і водночас збільшилася на 2000 грн заборгованість підприємства перед постачальником ВАТ «Харьковпостач».

Баланс підприємства після операції набуде вигляду табл. 1.9.

Таблиця 1.9

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 3, на 25.06.2011 р.

АКТИВ	На 20.06.11	На 25.06.11	Зміни за період	ПАСИВ	На 20.06.11	На 25.06.11	Зміни за період
I. Необоротні активи	-	-	-	I. Власний капітал, у т. ч.			
II. Поточні активи, у т. ч.				1. Статутний капітал	18000	18000	-
1. Запаси	-	2000	+2000	2. Неоплачений капітал	-4000	-4000	-
2. Грошові кошти	14000	14000	-	II. Забезпечення	-	-	-
				III. Довгострокові зобов'язання	-	-	-
				IV. Короткострокові зобов'язання, у т. ч.	-	-	-
				1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками		2000	+2000
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
БАЛАНС	14000	16000	+2000	БАЛАНС	14000	16000	+2000

Операція 4. ТОВ «Успіх» 29.06.2011 р. замовило й одержало від постачальника ВАТ «Станкострой» устаткування для металообробки вартістю 10000 грн на умовах оплати після одержання. До моменту введення в експлуатацію (запуску у

виробництво) устаткування оприбутковується як капітальні інвестиції.

Обліковий запис:

29.06.2011 Дт 15 «Капітальні інвестиції» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками й і підрядниками»	}	Отримано від постачальника устаткування вартістю 10000 грн., що вимагає монтажу.
---	---	--

Оскільки рахунок ВАТ «Станкострой» за устаткування поки не оплачено, у ТОВ «Успіх» накопичується заборгованість перед постачальниками й підрядниками (у кредиті рахунка 63).

Баланс підприємства після операції 4 набуде вигляду табл. 1.10.

Таблиця 1.10

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 4 на 29.06.2011 р.

АКТИВ	На 25.06.11р.	На 29.06.11р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 25.06.11р.	На 29.06.11р.	Зміни за період
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи, у т. ч. 1. Капітальні інвестиції	-	10000	+10000	I. Власний капітал, у т. ч. 1. Статутний капітал 2. Неоплачений капітал II. Забезпечення III. Довгострокові зобов'язання IV. Короткострокові зобов'язання, у т.ч. 1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками	18000 -4000	18000 -4000	- -
II. Поточні активи, у т. ч. 1. Запаси 2. Грошові кошти	- 14000	2000 14000	- -		- -	- 12000	- +10000

Продовження табл. 1.10

1	2	3	4	5	6	7	8
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
БАЛАНС	16000	26000	+10000	БАЛАНС	16000	26000	+10000

Операція 5. 1.07.2011 р. ТОВ «Успіх» оплатило 10000 грн по рахунках, пред'явлених від ВАТ «Станкострой» за устаткування (10000 грн).

Обліковий запис:

1.07.2011	Дт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» Кт 31 «Поточний рахунок»	}	Перераховано з поточно-го рахунка ТОВ «Успіх» на поточний рахунок ВАТ «Станкострой» 10000 грн.
-----------	---	---	--

Дана операція демонструє обов'язковий наслідок постачальницько-заготівельної діяльності – оплату рахунків постачальників. При здійсненні процесу постачання підприємство одержує різні господарські засоби, а віддає в оплату рахунків постачальників такі господарські засоби, як грошові кошти у вигляді готівки чи безготівкових коштів (Кт 31) або накопичує джерела надходження господарських засобів, у даному випадку поточні зобов'язання перед постачальниками (Кт. 63).

Баланс підприємства після операції 5 набуде вигляду табл. 1.11.

Таблиця 1.11

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 5 на 1.07.2011 р.

АКТИВ	На 29.06.11 р.	На 1.07.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 29.06.11 р.	На 1.07.11 р.	Зміни за період
I. Необоротні активи, у т. ч. 1. Капітальні інвестиції	10000	10000	-	I. Власний капітал, у т.ч. 1. Статутний капітал 2. Неоплачений капітал	18000 -4000	18000 -4000	- -
II. Поточні активи, у т. ч. 1. Запаси 2. Грошові кошти	- 14000	2000 4000	- -10000	II. Забезпечення III. Довгострокові зобов'язання IV. Короткострокові зобов'язання, у т. ч. 1. Розрахунки з поставальниками й підрядниками	- - 12000	- - 2000	- - -10000
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
БАЛАНС	26000	16000	-12000	БАЛАНС	26000	16000	-10000

Операція 6. Для виконання робіт з монтажу укладено договір з підрядником ТОВ «Проммонтаж» 6.07.2011 р. Підрядник виконав роботи з установлення устаткування й підготовки його до експлуатації. Вартість робіт з рахунка, пред'явленому ТОВ «Проммонтаж», 1100 грн.

Обліковий запис:

6.07.2011 Дт 15 «Капітальні інвестиції»
Кт 63 «Розрахунки з постачальниками й і підрядниками»

Прийнято від ТОВ «Пром-монтаж» роботи з установаження устаткування. Вартість робіт 1100 грн.

Процес постачальницько-заготівельної діяльності включає операції з надходження на підприємство активів; вибуття грошових коштів; накопичення й погашення кредиторської заборгованості.

Після відображення наведених вище господарських операцій у фінансовому обліку бухгалтерський баланс буде мати вигляд табл. 1.12.

Таблиця 1.12

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 6 на 6.06.2011 р.

АКТИВ	На 1.07.11 р.	На 6.07.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 1.07.11 р.	На 6.07.11 р.	Зміни за період
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи, у т.ч. 1. Капітальні інвестиції	10000	11100	+1100	I. Власний капітал, у т.ч. 1. Статутний капітал 2. Неоплачений капітал	18000 -4000	18000 -4000	- -
II. Поточні активи, у т.ч. 1. Запаси 2. Грошові кошти	2000 4000	2000 4000	- -	II. Забезпечення II. Довгострокові зобов'язання IV. Короткострокові зобов'язання, в т.ч. 1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками	- - 2000	- - 3100	- - +1100

Продовження табл. 1.12

1	2	3	4	5	6	7	8
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
БАЛАНС	16000	17100	+1100	БАЛАНС	16000	17100	+1100

Порівняємо баланси, складені на 20.06.2011 р. (до 25.06.2011 р.), коли процес постачання ще не розпочинався, і на 6.07.2011 р., коли предмети праці (записи) і засоби праці (устаткування) надійшли на підприємство. (табл. 1.13).

Таблиця 1.13

Порівняльний Баланс за період з 20.06.11 р. по 6.07.11 р.

АКТИВ	На 20.06.11 р.	На 6.07.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 20.06.11 р.	На 6.07.11 р.	Зміни за період
I. Необоротні активи, у т. ч. 1. Капітальні інвестиції	-	11100	+11100	I. Власний капітал, у т.ч. 1. Статутний капітал 2. Неоплачений капітал II. Забезпечення II. Довгострокові зобов'язання	18000 -4000 -	18000 -4000 -	- - -
II. Поточні активи, в т. ч. 1. Запаси 2. Грошові кошти	- 14000	2000 4000	+2000 -10000	IV. Короткострокові зобов'язання, у т.ч. 1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками	- -	- 3100	- +3100
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
БАЛАНС	14000	17100	+3100	БАЛАНС	14000	17100	+3100

Порівняльний баланс демонструє структурні зміни в майні підприємства – у майні, згрупованому за призначенням (активами), і в тому самому майні, але згрупованому за походженням (пасивами).

Отже, здійснення процесу постачання призвело до таких змін у складі активів:

- грошові кошти підприємства зменшилися з 14000 до 2000 грн;
- вирости зобов'язання перед постачальниками, які після часткової їх сплати становлять 1100 грн;
- отримано необоротні активи вартістю 11100 грн;
- заготовлено запаси вартістю 2000 грн.

Але звіт про фінансові результати, якщо його скласти тільки за наслідками процесу постачання, матиме такий самий вигляд, як до операцій постачально-заготівельної діяльності (табл. 1.14).

Таблиця 1.14

Звіт про фінансові результати ТОВ «Успіх» на 6.07.2011 р.

Показник	За період з 5.06.2011 по 6.07.2011 р.р.	За період з 1.06.2011 по 5.06.2011 р.р.
Дохід від реалізації продукції, робіт, послуг	-	-
Собівартість реалізованих продукції, робіт, послуг	-	-
Валовий прибуток (рядок 1 – рядок 2)	-	-
Адміністративні витрати	-	-
Витрати на збут	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності	-	-
Чистий прибуток	0	0

Дотримання принципу відповідності доходів і витрат є поясненням їх обставин, при яких у процесі постачання підприємство не отримує доходів саме тому, що не несе витрат (рос.: расходов). У процесі постачання у підприємства не виникає

витрат, підприємство лише створює активи. Такими активами стали виробничі запаси і капітальні інвестиції.

Підсумок кроку 2 В процесі постачання підприємство забезпечується необхідним для виробництва майном, але результатів діяльності ще не отримує. Ані доходи, ані витрати підприємство не визнає, оскільки ще не призведено продукцію, роботи, послуги, а відповідно їх і не реалізовано. Якісне й повне здійснення процесу постачання - застава якості виробленої продукції, виконаних робіт та послуг.

Крок 3. Процес виробництва. Для здійснення процесу виробництва підприємство не тільки заготовляє засоби праці і предмети праці, але і забезпечується іншими ресурсами відповідно до елементів.

Ресурси, що використовує підприємство, групується (за характером витрат) за п'ятьма елементами витрат (табл. 1.15).

Таблиця 1.15

Вид ресурсів, форма	Умови надходження на підприємство	Відображення в обліку при надходженні	Елементи витрат
1	2	3	4
Матеріальні ресурси. <i>Виробничі запаси сировини і матеріалів</i>	Надходять у процесі постачання	Відображуються одночасно з зобов'язаннями перед постачальниками матеріальних ресурсів або одночасно зі зменшенням затрат у виробництві	<i>Матеріальні витрати</i>
Трудові ресурси. <i>Виробничий персонал</i>	Підприємство приймає на роботу робітників відповідно до штатного розкладу, укладає з ними трудові угоди	Прийняття на роботу працівників не є операцією для фінансового обліку, оскільки не має вартісного виміру	Витрати на оплату праці

Продовження табл. 1.15

1	2	3	4
Витрати на пенсійне і соціальне забезпечення. <i>Відрахування до державних фондів</i>	Підприємство як роботодавець повинно сплачувати за рахунок власних коштів внески в державні фонди для накопичення сум з метою їх використання для виплат пенсійного і соціального забезпечення цим працівникам у майбутньому	Визнаються, як правило, одночасно з зобов'язаннями перед позабюджетними фондами	Витрати на соціальні заходи
Амортизація необоротних активів. <i>Частина вартості необоротних активів, яка у поточному році включена в вартість виробництва</i>	Необоротні активи надходять у процесі постачання, а витрачаються не за один операційний цикл, як запаси, а за кілька циклів через нарахування сум амортизації	Використання встаткування ототожнюється з передачею частини вартості встаткування у витрати з обробки сировини, готову продукцію за допомогою нарахування спрацювання устаткування	Витрати на амортизацію
Витрачання ресурсів, які не належать до чотирьох попередніх груп	Витрати, які неможливо віднести однозначно до матеріальних витрат, витрат на оплату праці, витрат на соціальні заходи або амортизаційних витрат	Визнаються, як правило, одночасно з зобов'язаннями перед іншими постачальниками і кредиторами	Інші витрати

Здійснення процесу виробництва спричиняє такі операції з формування витрат виробництва, які враховуються у складі собівартості виробництва:

1) включити до собівартості виробництва сировину, передану зі складу (із запасу), у виробничий цех для обробки;

2) включити до собівартості виробництва нараховану заробітну плату персоналу, який виготовляє продукцію або здійснює роботи і послуги;

3) включити до собівартості виробництва нараховані внески на пенсійне і соціальне страхування;

4) включити до собівартості виробництва нарахування амортизації на введене в дію устаткування в разі, якщо це устаткування використано для виробництва конкретного виду продукції, тобто ідентифіковано (у разі, якщо устаткування використано для виробництва двох і більше видів продукції, нарахована амортизація списується до складу загальновиробничих витрат);

5) включити до собівартості виробництва інші витрати, якщо ці витрати належать до виробництва конкретного виду продукції (у разі, якщо інші витрати належать до виробництва двох і більше видів продукції, вони списується до складу загальновиробничих витрат).

Здійснення процесу виробництва розглянемо через такі операції

Операція 7. 10.07.2011 р. у виробництво відпущена сировина вартістю 1000 грн (табл. 1.16).

Обліковий запис

10.07.2011	Дт 23 «Виробництво»	}	Відпущені зі складу у виробництво сировина й матеріали 1000 грн.
	Кт 20 «Виробничі запаси»		

Внаслідок операції 7 господарські засоби вартістю 1000 грн зі стану запасів увійшли до виробництва і сформували новий актив – “незавершене виробництво”.

Таблиця 1.16

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 7 на 10.07.2011 р.

АКТИВ	На 6.07.11 р.	На 10.07.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 6.07.11 р.	На 10.07.11 р.	Зміни за період
I. Необоротні активи, у т.ч. <i>1. Капітальні інвестиції</i>	1110-	11100	-	I. Власний капітал, у т.ч. <i>1. Статутний капітал</i> <i>2. Неоплачений капітал</i> II. Забезпечення	18000 -4000	18000 -4000	- -
II. Поточні активи, в т.ч. <i>1. Запаси</i> <i>2. Незавершене виробництво</i> <i>3. Грошові кошти</i>	2000 - 4000	1000 1000 4000	-1000 +1000 -	II. Довгострокові зобов'язання IV. Короткострокові зобов'язання, в т.ч. <i>1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками</i>	- - 3100	- - 3100	- - -
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
БАЛАНС	17100	17100	0	БАЛАНС	17100	17100	0

Операція 8. Устаткування, що змонтоване 6.07.2011 р., введено в експлуатацію 9.07.2011 р. Уведення необоротних активів в експлуатацію відображується таким обліковим записом:

15.07.2011 Дт 10 «Основні кошти»
Кт 15 «Капітальні інвестиції»

} Уведено в експлуатацію металообробне устаткування, загальна вартість якого 11100 грн.

Роботи з монтажу збільшили вартість, у яку ТОВ «Успіх» обійдеться устаткування. Після операції 6 вартість устаткування становить 11100 грн (покупка 10000 грн + 1100 грн за установлення й монтаж).

Баланс підприємства після операції 8 набуде вигляду табл. 1.17.

Таблиця 1.17

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 8 на 15.07.2011 р.

АКТИВ	На 10.07.11 р.	На 15.07.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 10.07.11 р.	На 15.07.11 р.	Зміни за період
I. Необоротні активи, у т. ч.				I. Власний капітал, у т.ч.			
1. Капітальні інвестиції	11100	-	-11100	1. Статутний капітал	18000	18000	-
2. Основні засоби	-	11100	+11100	2. Неоплачений капітал	-4000	-4000	-
II. Поточні активи, в т.ч.				II. Забезпечення	-	-	-
1. Запаси	1000	1000	-	III. Довгострокові зобов'язання	-	-	-
2. Незавершене виробництво	1000	1000	-	IV. Короткострокові зобов'язання, в т. ч.:			
3. Грошові кошти	4000	4000	-	1. Розрахунки з постачальниками	3100	3100	-
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
БАЛАНС	17100	17100	0	БАЛАНС	17100	17100	0

Внаслідок операції 8 господарські засоби вартістю 11100 грн із стану капітальних інвестицій перейшли до групи основних засобів.

Процедура введення в експлуатацію будь-якого об'єкта для фінансового обліку полягає в документальному фіксуванні того факту, що об'єкт може використовуватися у виробничій або будь-якій іншій діяльності підприємства. Документ – акт введення в експлуатацію – підписується комісією зі складу фахівців підприємства. З першого числа місяця, наступного за місяцем введення в експлуатацію, розпочнеться нарахування амортизації на устаткування.

Операція 9. Для здійснення виробництва адміністрація підприємства прийняла на роботу працівників й інженерно-технічний персонал.

За роботу в липні нарахована заробітна плата працівникам й іншому персоналу, пов'язаному з виробництвом, 1500 грн.

Обліковий запис:

30.07.2011	Дт 23 «Виробництво»	}	Нараховано заробітну плату виробничому персоналу, 1500 грн.
	Кт 661 «Розрахунки з оплати праці»		

Зобов'язання по оплаті праці вимагають особливого розгляду. Момент нарахування зарплати є наслідком того, що підприємством визнається внесок працівниками своїх здібностей, знань й вмінь в формі праці, у виробництво продукції. І цей внесок оцінений в нашому прикладі в 1500 грн. Нарухування заробітної плати передусє операції з виплати зарплати.

Визнаючи такий трудовий внесок працівників, підприємство (в особі директора, який затверджує наказ про нарахування зарплати) визнає одночасно й збільшення собівартості незавершеного виробництва внаслідок включення в цю собівартість вартості праці.

Отже, зобов'язання по заробітній платі відображають у фінансовому обліку внаслідок визнання трудового внеску працівників у виробництво й обчислюються відповідно до встановленої системи оплати праці.

Операція 10. Водночас із заробітною платою підприємство нараховувало внески у фонди соціального й пенсійного страхування у відсотках від суми заробітної плати виробничого

персоналу, усього за станом на 2011 р.: 32,3 % - Пенсійний фонд, 2,9% - соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності, 1,6% - соціальне страхування з безробіття, 0,6% (диференційована ставка) - соціальне страхування від нещасних випадків на виробництві (1500 x 36,8% = 552,0 грн).

Обліковий запис:

30.07.2011 Дт 23 «Виробництво»	Зроблено нарахування внесків до позабюджетних фондів (усього 552,0 грн), у т. ч.:
<u>Кт 651 «Розрахунки з пенсійного страхування»</u>	→ до фонду пенсійного страхування 484,5 грн;
<u>Кт 652 «Розрахунки з соціального страхування тимчасової непрацездатності»</u>	→ до фонду соціального страхування з тимчасової непрацездатності 43,5 грн;
<u>Кт 653 «Розрахунки з соціального страхування на випадок безробіття»</u>	→ до фонду соціального страхування на випадок безробіття. 24,0 грн;
<u>Кт 656 «Розрахунки з соціального страхування від нещасних випадків на виробництві»</u>	→ до фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві 9,0 грн.

Суми нарахованих (тобто обчислених і визнаних, відображених в обліку) внесків до позабюджетних фондів за операцією 10 розраховуються за відсотками від суми заробітної плати виробничого персоналу.

Для пояснення походження цих сум внесків слід сказати декілька слів про їх призначення.

Приймаючи на роботу працівника, роботодавець бере на себе певні зобов'язання з забезпечення соціальних гарантій для такого працівника:

1) сплачувати працівнику заробітну плату за відпрацьований час або за виготовлену продукцію;

2) формувати за рахунок коштів роботодавця фонди пенсійного і соціального забезпечення для такого працівника на майбутнє.

Саме з цих двох елементів витрат складається собівартість трудових ресурсів для роботодавця (власника).

Внаслідок операцій 9 і 10 господарські засоби у формі “незавершеного виробництва” збільшилися на вартість нарахованої заробітної плати (1500 грн) і нарахованих внесків на страхування (552 грн).

Баланс набуває вигляду табл. 1.18.

Таблиця 1.18

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 9 і 10 на 30.07.2011 р.

АКТИВ	На 15.07.11 р.	На 30.07.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 15.07.11 р.	На 30.07.11 р.	Зміни за період
I. Необоротні активи, у т.ч.				I. Власний капітал, у т. ч.			
1. Капітальні інвестиції	-	-	-	1. Статутний капітал	18000	18000	-
2. Основні засоби	11100	11100	-	2. Неоплачений капітал	-4000	-4000	-
II. Поточні активи, в т.ч.				II. Забезпечення	-	-	-
1. Запаси	1000	1000	-1000	II Довгострокові зобов'язання	-	-	-
2. Незавершене виробництво	1000	3052	+2052	IV Короткострокові зобов'язання, у т.ч.			
3. Грошові кошти	4000	4000	-	1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками	3100	3100	-
				2. Розрахунки із оплати праці	-	1500	+1500
				3. Розрахунки із страхування	-	552	+552
III. Витрати майбутніх періодів		-	-	V. Доходи майбутніх періодів	-		-
БАЛАНС	17100	19152	+2052	БАЛАНС	17100	19152	+2052

В наслідок участі працівників з процесі виробництва у підприємства виникли зобов'язання перед працівниками і фондами страхування цих працівників. Вартість цих зобов'язань увійшла до собівартості виробництва і поповнила актив “незавершене виробництво”.

Операція 11. Наступним елементом витрат є витрати на амортизаційні відрахування. Початок нарахування амортизації з 1-го числа прийнято за принципом суттєвості. Вважається, що сума амортизації, яка може бути нарахована за дні експлуатації устаткування, які залишилися до кінця місяця введення в експлуатацію, несуттєва порівняно з витратами на ведення обліку таких нарахувань.

За липень нарахована сума зносу виробничого встаткування виходячи з терміну служби 5 років (11100 грн: 5 років :12 міс.) =185 грн (табл. 1.19).

Облікові записи:

1.08.2011	Дт 23 «Виробництво»	}	Нараховано амортизацію виробничого встаткування 185 грн.
	Кт 13 «Знос основних Засобів»		

Таблиця 1.19

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 11 на 1.08.2011 р.

АКТИВ	На 30.07.11 р.	На 1.08.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 30.07.11 р.	На 1.08.11 р.	Зміни за період
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи, у т. ч.				I. Власний капітал, у т. ч.	18000	18000	-
1. Капітальні інвестиції	-	-	-	1. Статутний капітал	-4000	-4000	-
2. Основні засоби	11100	11100	-	2. Неоплачений капітал	-	-	-
3. Знос основних засобів	-	(185)	-185	II. Забезпечення	-	-	-
				II. Довгострокові зобов'язання	-	-	-
				IV. Короткострокові зобов'язання, у т. ч.	3100	3100	-

Продовження табл. 1.19

1	2	3	4	5	6	7	8
II. Поточні активи, у т.ч. 1. Запаси 2. Незавершене виробництво 3. Грошові кошти	1000 3052 4000	1000 3237 4000	- +185 -	1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками 2. Розрахунки із оплати праці 3. Розрахунки із страхування	 1500 552	 1500 552	 - -
III. Витрати майбутніх періодів				V. Доходи майбутніх періодів			-
БАЛАНС	19152	19152	0	БАЛАНС	19152	19152	0

Внаслідок операції 11 господарські засоби у формі “незавершеного виробництва” збільшилися на вартість нарахованої амортизації. Нарахування амортизації призвело до виникнення в балансі контративу “знос”.

Операції 7, 9, 10, 11 показують, що виробництво увібрало в себе чотири елементи – матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на формування державних страхових фондів для працівників підприємства й витрати на амортизацію загальною вартістю 3237 грн.

Вкладення у виробництво відбулися, але готової продукції поки немає й тому всі зазначені витрати сформували актив «незавершене виробництво».

Порівняємо баланси, складені на 6.07.2011 р. (на момент закінчення операцій з постачання), коли процес виробництва ще не розпочинався, і на 1.08.2011 р., коли предмети праці (сировина) і засоби праці (устаткування) запущені у виробництво (табл. 1.20).

Таблиця 1.20

Порівняльний Баланс за період з 30.07.11 р. по 1.08.11 р.

АКТИВ	На 30.07.11 р.	На 1.08.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 30.07.11 р.	На 2.08.11 р.	Зміни за період
I. Необоротні активи, у т.ч. 1. Капітальні інвестиції 2. Основні засоби 3. Знос основних засобів	11100 - -	- 11100 (185)	-11100 +11100 -185	I. Власний капітал, у т.ч. 1. Статутний капітал 2. Неоплачений капітал II. Забезпечення III. Довгострокові зобов'язання IV. Короткострокові зобов'язання, у т.ч.: 1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками 2. Розрахунки із оплати праці 3. Розрахунки із страхування	18000 -4000 - -	18000 -4000 - -	- - - -
II. Поточні активи, у т.ч. 1. Запаси 2. Незавершене виробництво 3. Грошові кошти	2000 - 4000	1000 3237 4000	-1000 +3237 -		3100 - -	3100 1500 552	- +1500 +552
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
БАЛАНС	17100	19152	0	БАЛАНС	17100	19152	0

Порівняння станів балансу до здійснення операцій і після показує:

1) появу нового виду активу «запаси у формі незавершеного виробництва»;

2) одночасне зменшення:
- активу «виробничі запаси» - на 1000 грн;
- активу «залишкова вартість основних коштів» внаслідок нарахування амортизації, що призвело до появи контративу “знос” (185 грн);

3) одночасне збільшення:
- зобов'язань по розрахунках з оплати праці на 1500 грн;
- зобов'язань по розрахунках з державного пенсійного і соціального страхування на 552 грн.

Операція 12. Виплата заробітної плати працівникам призводить до зменшення (погашення) зобов'язань по заробітній платі. Це відбувається звичайно в перших числах місяця наступного за місяцем, за який нараховується зарплата. Сума заробітної плати, що виплачується, менша за нараховану на суми утримань, які підприємство уповноважено виключити з заробітної плати працівників і перерахувати від їх імені за відповідними адресами:

- до бюджету – податок на доходи фізичних осіб;
- до фондів пенсійного і соціального страхування – відповідні внески;
- іншим одержувачам (аліменти, суми по виконавчих листах і т. ін.).

Обліковий запис:

2.08.2011	Дт 661 «Розрахунки з оплати праці»	}	Виплачена з каси працівникам заробітна плата (за винятком утримань) 1350 грн.
	Кт 30 «Кас»		

Операція 13. Виплата грошових коштів по внесках до позабюджетних фондів здійснюються не через касу, а через поточний рахунок підприємства на банківські рахунки, що відкриті для кожного з названих фондів за місцем розташування підприємства

Обліковий запис:

2.08.2011	Дт 65 «Розрахунки зі страхування»	}	Перераховані з поточного рахунка суми внесків на пенсійне та соціальне державне страхування 552 грн.
	Кт 311 «Поточний рахунок в національній валюті»		

Баланс набуває вигляду табл. 1.21.

Таблиця 1.21

Баланс ТОВ «Успіх» після операцій 12, 13 на 2.08.2011 р.

АКТИВ	На 1.08.11 р.	На 2.08.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 1.08.11 р.	На 2.08.11 р.	Зміни за період
I. Необоротні активи, у т. ч.				I. Власний капітал, у т. ч.			
1. Капітальні інвестиції	-	-	-	1. Статутний капітал	18000	18000	-
2. Основні засоби	11100	11100	-	2. Неоплачений капітал	-4000	-4000	-
3. Знос основних засобів	(185)	(185)	-	II. Забезпечення	-	-	-
				III. Довгострокові зобов'язання	-	-	-
II. Поточні активи, в т.ч.	1000	1000	-	IV. Короткострокові зобов'язання, в т. ч.			
1. Запаси				1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками	3100	3100	-
2. Незавершене виробництво	3237	3237	-	2. Розрахунки із оплати праці	1500	150	1350
3. Грошові кошти	4000	2098	1902	3. Розрахунки із страхування	552	-	-552
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів			-
БАЛАНС	19152	17250	-1902	БАЛАНС	19152	17250	-1092

Внаслідок виплати грошових коштів в операціях 12, 13 підприємство витрачає майно вартістю 1902 грн. Операції 12, 13 є логічним продовженням операцій з формування виробничих витрат з оплати праці і страхування. Такі операції супроводжують кожний господарський процес, де задіяний персонал

підприємства. У момент виплат підприємство втрачає актив у вигляді грошових коштів заради погашення зобов'язань.

Повернемося до розгляду стану виробництва.

Станом на момент операції 13, як і станом на момент операції 10 процес виробництва не завершено, оскільки не зареєстровано в обліку отримання готової продукції яка і є результатом виробництва. Готова продукція. буде отримана по виконанню повного технологічного ланцюжка, тобто після завершення повної її обробки.

Операція 14. У результаті завершення повного циклу обробки все без залишку незавершене виробництво перейшло у стан готової продукції.

Готова продукція з виробничих цехів передається на склад готової продукції для подальшої реалізації. Але слід зауважити, що готова продукція є результатом виробництва, але не є результатом діяльності, оскільки не реалізована.

З одержанням готової продукції процес виробництва підводиться до процесу реалізації.

Важливо звернути увагу на те, що якщо готову продукцію з якихось причин не вдається реалізувати, дохід від реалізації підприємство не одержить, як і не сформується собівартість реалізованої продукції.

Передача 1.08.2011 р. готової продукції з цеху виробництва на склад буде відображено так:

10.08.2011	Дт 26 «Готова продукція»	}	Передано готову продукцію з виробничого цеху на склад готової продукції.
	Кт 23 «Виробництво»		

Баланс, складений після операції 14, набуде вигляду табл. 1.22.

Таблиця 1.22

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 14 на 10.08.2011 р.

АКТИВ	На 2.08.11 р.	На 10.08.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 2.08.11 р.	На 10.08.11 р.	Зміни за період
I. Необоротні активи, у т.ч. 1. Капітальні інвестиції 2. Основні засоби 3. Знос основних засобів	- 11100 (185)	- 11100 (185)	- - -	I. Власний капітал, в т.ч. 1. Статутний капітал 2. Неоплачений капітал II. Забезпечення III. Довгострокові зобов'язання IV. Короткострокові зобов'язання, у т.ч.	18000 -4000 - -	18000 -4000 - -	- - -
II. Поточні активи, в т.ч. 1. Запаси 2. Незавершене виробництво 3. Готова продукція 4. Грошові кошти	1000 3237 - 2098	1000 - 3237 2098	- -3237 +3237 -	1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками 2. Розрахунки із оплати праці 3. Розрахунки із страхування	3100 150 -	3100 150 -	- - -
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів			-
БАЛАНС	19152	17250	-1902	БАЛАНС	19152	17250	-1092

Звіт про фінансові результати, якщо його скласти тільки за наслідками процесу виробництва, матиме такий самий вигляд, як після операцій постачально-заготівельної діяльності (табл. 1.23).

Звіт про фінансові результати ТОВ «Успіх» на 10.08.2011 р.

Показник	За період з 1.06.2011 по 5.06.2011 р.р.	За період з 5.06.2011 по 10.08.2011 р.р.
Доход від реалізації продукції, робіт, послуг	-	-
Собівартість реалізованих продукції, робіт, послуг	-	-
Валовий прибуток (рядок 1 – рядок 2)	-	-
Адміністративні витрати	-	-
Витрати на збут	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності	-	-
Чистий прибуток	0	0

За принципом відповідності доходів і витрат у процесі виробництва не визнається ані доходів, ані витрат. У процесі виробництва у підприємства не виникає витрат, підприємство продовжує накопичувати активи. Таким активом стало незавершене виробництво, а в подальшому готова продукція. І перше і друге - це лише види запасів підприємства.

Крок 4. Процес організаційно-управлінської діяльності. Під час здійснення процесів постачання і виробництва одночасно відбувалося управління підприємством, прийняття управлінських рішень, організація постачання і виробництва тощо. Організаційно-управлінська діяльність призводить до формування у підприємства витрат, пов'язаних з утриманням адміністративного персоналу та іншими адміністративними потребами.

Організаційно-управлінська діяльність підприємства здійснюється від періоду до періоду, від кварталу до кварталу, від року до року. Наприкінці кожного періоду підприємству важливо знати, якою є вартість витрат, що виникають внаслідок адміністративної діяльності саме в цьому періоді.

Витрати на адміністративні потреби виникають у підприємства постійно, незважаючи на те, чи виготовляється продукція, або чи реалізована продукція.

Витрати адміністративні містять ті самі елементи, як будь-які інші статті витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, на соціальне страхування, амортизаційні, інші).

Операція 15. Віднесено на витрати адміністративного призначення 12.08.2011 р.: вартість матеріалів – 250 грн, використаних для адміністративних потреб, і заробітну плату – 300 грн, нараховану для адміністративного персоналу.

Обліковий запис:

12.08.2011	Дт 92 «Адміністративні витрати»	} Віднесено на витрати адміністративного призначення вартість матеріалів – 250 грн, використаних для адміністративних потреб і заробітну плату – 300 грн нараховану для адміністративного персоналу.
	Кт 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	
	Кт рах 661 «Розрахунки з оплати праці»	

Звіт про фінансові результати, якщо його скласти тільки за наслідками організаційно-управлінської діяльності, матиме вигляд таблиці 1.24.

Таблиця 1.24

Звіт про фінансові результати ТОВ «Успіх» після операції 15 на 12.08.2011 р.

Показник	За період з 5.06.2011 по 10.08.2011 р.р.	За період з 10.06.2011 по 12.08.2011 р.р.
Дохід від реалізації продукції, робіт, послуг	-	-
Собівартість реалізованих продукції, робіт, послуг	-	-
Валовий прибуток (рядок 1 – рядок 2)	-	-
Адміністративні витрати	-	550
Витрати на збут	-	-
Фінансовий результат від операційної діяльності	-	-
Чистий прибуток (збиток)	0	(550)

У звіті про фінансові результати продовжують накопичуватися адміністративні та інші операційні витрати, але немає доходів, якими їх можна було б покрити (компенсувати).

Підсумок кроку 4 обліку організаційно-управлінського процесу. Внаслідок організаційно-управлінської діяльності у Звіті про фінансові результати підприємство відобразить лише витрати, що за відсутності доходів призводять до чистого збитку.

Організаційно-управлінська діяльність сама по собі не генерує доходу. Дохід отримується внаслідок реалізації продукції, виробництво якої здійснювалось під впливом управлінських рішень. У разі відсутності доходів від реалізації продукції підприємство отримує лише витрати організаційно-управлінської діяльності, які не покриваються доходами. Наприкінці періоду, за відсутності будь-яких доходів, такі витрати призводять до чистого збитку за період.

Чистий збиток періоду позначається на зменшенні показника нерозподіленого прибутку в балансі. У разі, коли в балансі по статті «Нерозподілений» прибуток попередньо не накопичено сум, чистий збиток перетворює значення цієї статті на «Непокритий збиток» на кінець періоду.

Після операції 15 баланс набуде вигляду табл. 1.25.

Таблиця 1.25

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 15 на 12.08.2011

АКТИВ	На 10.08.11 р.	На 12.08.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 10.08.11 р.	На 12.08.11 р.	Зміни за період
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи, у т. ч.				I. Власний капітал, у т. ч.			
1. Капітальні інвестиції	-	-	-	1. Статутний капітал	18000	18000	-
2. Основні засоби	11100	11100	-	2. Неоплачений капітал	-4000	-4000	-
3. Знос основних засобів	(185)	(185)	-	3. Непокритий збиток	-	(550)	-550
				II. Забезпечення	-	-	-

Продовження табл. 1.25

1	2	3	4	5	6	7	8
II. Поточні активи, у т.ч.				III. Довгострокові зобов'язання			
1. Запаси	1000	750	-	IV. Короткострокові зобов'язання, в т.ч.			
2. Незавершене виробництво		-	250	1. Розрахунки з постачальниками	3100	3100	-
3. Готова продукція	3237	3237	-	2. Розрахунки із оплати праці	150	450	+300
4. Грошові кошти	2098	2098	-	3. Розрахунки із страхування	-	-	-
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-				
БАЛАНС	17250	17000	-250	V. Доходи майбутніх періодів	-	-	-
				БАЛАНС	17250	17000	-250

Наведений баланс підтвердив, що результатом окремо організаційно-управлінської діяльності підприємства є лише витрати, які без отримання доходів призводять до збитковості.

За підсумком операцій 1-15 чітко видно, що процес постачання й виробництва призводить лише до руху майна, тобто зміни складу активів, зобов'язань і власного капіталу.

Крок 5. Процес реалізації (збуту). Заключним процесом у господарській діяльності підприємства є процес збуту. Саме в цьому процесі реалізуються (призводять до отримання результатів діяльності доходів і витрат) всі ресурси, що вкладалися в процес постачання і виробництва.

Операція 16. ТОВ «Успіх» уклало 14.08.2011 р. договір на реалізацію партії готової продукції. Перша партія собівартістю 1800 грн відвантажена 15.08.2011 р. Ціна продажу становила 3000 грн з податком на додану вартість включно.

Облікові записи:

15.08.2011	Дт 36 «Розрахунки з дебіторами» Кт 70 «Дохід від реалізації продукції»	} Визнано дохід від реалізації продукції в момент передачі покупцю 3000 грн.
15.08.2011	Дт 70 «Дохід від реалізації продукції» Кт 641 «Розрахунки з бюджетом по податках»	} Відображено в обліку податкове зобов'язання з податку на додану вартість (1/6 x 3000 = 500 грн).
15.08.2011	Дт 90 «Собівартість реалізованої продукції» Кт 26 «Готова продукція»	} Списано в собівартість реалізованої продукції собівартість готової продукції 1800 грн.

Дані операції відображаються появою в підприємства доходу від реалізації. Дохід – це ще не виторг (не грошовий потік), а економічна категорія, засвідчення одержання економічних вигод.

Підприємство заробляє дохід, виконуючи відповідні умови договору про реалізацію, а виторг - це грошовий потік, що одержує продавець від покупця внаслідок реалізації. Надходження виторгу часто як правило, збігається з моментом визнання доходу, тобто або відстає, коли оплата провадиться після одержання товарів і послуг, або випереджає, коли покупець вплачує аванс – передоплату.

Звіт про фінансові результати за наслідками операції 16 станом на 15.08.2011 р. набуде вигляду табл. 1.26.

Таблиця 1.26

Звіт про фінансові результати ТОВ «Успіх» після операції 16 на 15.08.2011 р.

Показник	За період з 10.06.2011	За період з 12.08.2011
	по 12.08.2011 р.р.	по 15.08.2011 р.р.
1	2	3
Дохід від реалізації продукції, робіт, послуг	-	3000

Продовження табл. 1.26

1	2	3
Вирахування з доходу ПДВ		500
Чистий дохід (рядок 1 – рядок 2)		2500
Собівартість реалізованих продукції, робіт, послуг	-	1800
Валовий прибуток (рядок 3 – рядок 4)	-	700
Адміністративні витрати	550	-
Витрати на збут	-	
Фінансовий результат від операційної діяльності	-	
Чистий прибуток	(550)	700

Після операції з реалізації готової продукції баланс набуде вигляду табл. 1.27.

Таблиця 1.27

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 16 на 15.08.2011 р.

АКТИВ	На 12.08.11 р.	На 15.08.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 12.08.11 р.	На 15.08.11 р.	Зміни за період
1	2	3	4	5	6	7	8
I. Необоротні активи, у т. ч.				I. Власний капітал, у т. ч.			
1. Капітальні інвестиції	-	-	-	1. Статутний капітал	18000	18000	-
2. Основні засоби	11100	11100	-	2. Неоплачений капітал	(4000)	(4000)	-
3. Знос основних засобів	(185)	(185)	-	3. Непокритий збиток	(550)	-	+550
				4. Нерозподілений прибуток	-	150	+150
				II. Забезпечення			
				III. Довгострокові зобов'язання	-	-	-

Продовження табл. 1.27

1	2	3	4	5	6	7	8
II. Поточні активи, у т.ч.				IV. Коротко-строкові зобов'язання, в т. ч.			
1. Запаси	750	750	-	1. Розрахунки з постачальниками	3100	3100	-
2. Незавершене виробництво	-	-	-	2. Розрахунки із оплати праці	450	450	-
3. Готова продукція	3237	1437	-1800	3. Розрахунки із страхування	-	-	-
4. Дебіторська заборгованість	-	3000	+3000	4. Розрахунки з бюджетом	-	500	+500
5. Грошові кошти	2098	2098	-				
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів			-
БАЛАНС	17000	18200	+1200	БАЛАНС	17000	18200	+1200

Як видно з балансу, на 15.08.2011 р. ТОВ “Успіх” внаслідок реалізації готової продукції отримало такі зміни майна:

- залишок готової продукції зменшився на 1800 грн (це собівартість реалізованої продукції);
- виникла дебіторська заборгованість на 3000 грн (це ціна реалізації продукції з ПДВ: $2500 + (2500 \times 20\%) = 3000$);
- Виникла кредиторська заборгованість перед бюджетом 500 грн (це сума ПДВ, яку підприємство повинно сплатити в бюджет від суми даної реалізації $2500 \times 20\% = 500$);
- непокритий збиток у 550 грн покрито чистим прибутком у 700 грн і в підсумку станом на 15.08.2011 р. підприємства має нерозподілений прибуток 150 грн.

Процес збуту визначається не тільки доходами і собівартістю реалізації, але потребує певних витрат на організацію самого процесу реалізації.

Операція 17. Списано 18.08.2011 р. на витрати по збуту продукції заробітну плату агентів по збуту 100 грн і вартість реклами за рахунком, поданим рекламною агенцією, 200 грн.

Облікові записи:

15.08.2011	Дт 93 «Витрати на збут» Кт 661 «Розрахунки з оплати праці»	} Нараховано і списано у витрати на збут заробітну плату агентів відділу збуту 100 грн.
15.08.2011	Дт 93 «Витрати на збут» Кт 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»	
		} Віднесено до витрат на збут суму вартості реклами за рахунком, поданим рекламною агенцією, 200 грн.

Звіт про фінансові результати: за наслідками операції 17 станом на 18.08.2011 р. набуде вигляду табл. 1.28.

Таблиця 1.28

Звіт про фінансові результати ТОВ «Успіх» після операції 17 на 18.08.2011 р.

Показник	За період з 12.08.2011 по 15.08.2011 р.р.	За період з 15.08.2011 по 18.08.2011 р.р.
Дохід від реалізації продукції, робіт, послуг	3000	-
Вирахування з доходу ПДВ	500	
Чистий дохід (рядок 1 – рядок 2)	2500	
Собівартість реалізованих продукції, робіт, послуг	1800	-
Валовий прибуток (рядок 3 – рядок 4)	700	-
Адміністративні витрати	-	-
Витрати на збут		300
Фінансовий результат від операційної діяльності		-
Чистий прибуток	700	(300)

Після операції з відображення витрат від реалізації баланс набуде вигляду табл. 1.29.

Таблиця 1.29

Баланс ТОВ «Успіх» після операції 17 на 18.08.2011 р.

АКТИВ	На 15.08.11 р.	На 18.08.11 р.	Зміни за період	ПАСИВ	На 15.08.11 р.	На 18.08.11 р.	Зміни за період
I. Необоротні активи, у т. ч.				I. Власний капітал, у т.ч.			
1. Капітальні інвестиції	-	-	-	1. Статутний капітал	18000	18000	-
2. Основні засоби	11100	11100	-	2. Неоплачений капітал	-4000	-4000	-
3. Знос основних засобів	(185)	(185)	-	3. Непокритий збиток	-	(150)	-150
II. Поточні активи, у т. ч.				4. Нерозподілений прибуток	150	-	-150
1. Запаси	750	750	-	II. Забезпечення	-	-	-
2. Незавершене виробництво	-	-	-	III. Довгострокові зобов'язання			
3. Готова продукція	1437	1437	-	IV. Короткострокові зобов'язання, в т.ч.			
4. Дебіторська заборгованість	3000	3000	-	1. Розрахунки з постачальниками й підрядниками	3100	3300	+200
5. Грошові кошти	2098	2098	-	2. Розрахунки із оплати праці	450	550	+100
				3. Розрахунки із страхування	500	500	-
III. Витрати майбутніх періодів	-	-	-	V. Доходи майбутніх періодів			-
БАЛАНС	18200	18200	0	БАЛАНС	18200	18200	0

З наведених у Звіті про фінансові результати на 18.08.2011 р. і в Балансі на 18.08.2011 р. даних видно, що обслуговування процесу збуту призводить до виникнення у підприємства витрат збуту. Такі витрати, як і витрати адміністративного призначення, самі по собі не генерують доходу, а покриваються за рахунок доходу від реалізації.

Нарахування заробітної плати персоналу, що забезпечує збут і визнання витрат, пов'язаних з рекламою, призвело до отримання збитку в 300 грн, який підприємство не мало змоги компенсувати накопиченим раніше нерозподіленим прибутком (150 грн).

Логічним підсумком будь-якої діяльності є отримання фінансового результату. У фінансовому обліку визначення фінансового результату (прибутку або збитку) відбувається внаслідок визнання доходів і витрат.

Основні доходи підприємство отримує від реалізації продукції. Доходи – це економічні вигоди. Тільки в разі існування можливості отримати вигоди підприємство виконує будь-який договір. При цьому збільшуються активи або зменшуються зобов'язання. У свою чергу в інших випадках:

- стаття активів збільшується внаслідок зменшення іншої статті активів або внаслідок збільшення статті зобов'язань (див. операції 1-го і 3-го типів у балансі). Отже, якщо збільшення активів не призводить до змін у балансі, воно призводить до визнання доходу;

- стаття зобов'язань зменшується внаслідок збільшення іншої статті зобов'язань або внаслідок зменшення активів (див. операції 2-го і 4-го типів у балансі). Отже, якщо збільшення зобов'язань не призводить до змін у балансі, воно призводить до визнання доходу.

Витрати виникають у підприємства не тільки внаслідок реалізації продукції, робіт, послуг, але і внаслідок ведення організаційно-управлінської діяльності. Витрати – це втрата економічних вигод. Підприємство погоджується втрачати будь-які вигоди лише в обмін на отримання більших вигод. При цьому зменшуються активи або збільшуються зобов'язання. В інших випадках:

- стаття активів зменшується внаслідок збільшення іншої статті активів або внаслідок зменшення статті зобов'язань (див. операції 1-го і 4-го типів у балансі). Отже, якщо зменшення активів не призводить до змін у балансі, воно призводить до визнання витрат;

- стаття зобов'язань збільшується внаслідок зменшення іншої статті зобов'язань або внаслідок збільшення активів (див. операції 2-го і 3-го типів у балансі). Отже, якщо збільшення зобов'язань не призводить до змін в балансі, воно призводить до визнання доходу.

Підсумок кроку 4. Тільки в процесі збуту реалізується основне завдання бізнесу – одержання доходу і прибутку. Отже, процес постачання при правильній організації може призвести до успішних продажів й одержання прибутку, а при неправильній організації звести нанівець всі зусилля, витрачені (вкладені) у процесі адміністрування, постачання й виробництва.

1.6. Бухгалтерські документи та документація

Для бухгалтерського обліку обов'язковим є обґрунтування його записів документами.

Бухгалтерський документ – це письмовий юридичний доказ, який дає право на здійснення господарської операції або підтверджує факт її виконання.

Бухгалтерські документи необхідно складати своєчасно, як правило, у момент здійснення тієї чи іншої операції. При цьому дані документів повинні бути достовірними.

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. №996-XIV **первинні документи** – це письмові свідчення, які фіксують і підтверджують господарські операції включаючи розпорядження та дозвіл адміністрації (власника) на їх проведення.

Залежно від змісту господарської операції призначення бухгалтерських документів, показники, відображені в них, можуть бути різними, однак існують деякі показники, які є обов'язковими для усіх документів.

Показники, які характеризують господарські операції, зафіксовані в документі та надають йому юридичної сили, називаються **реквізитами**.

Обов'язковими реквізитами документів є:

1. Назва документа (форми) – рахунок, накладна, касовий ордер та ін.
2. Дата та місце складання (місяць при цьому вказується прописом).
3. Назва підприємства, від імені якого складено документ.
4. Опис змісту господарської операції та її підстава.
5. Вимірювачі в натуральному та вартісному вираженні.
6. Посади осіб, відповідальних за складання документа.
7. Підписи осіб, відповідальних за здійснення операції та правильність оформлення документа.

На підставі первинного документа здійснюється контроль за рухом матеріальних цінностей і грошових коштів; документи використовуються для ревізії законності здійснення господарської операції, для виявлення порушень матеріально-відповідальних осіб. Крім того, документи використовуються для аналізу діяльності підприємства з метою прийняття управлінських рішень.

У бухгалтерії підприємства первинні документи підлягають перевірці:

- 1) з формальної точки зору;
- 2) арифметично;
- 3) за сутністю (законність і доцільність здійснення операцій).

Порядок складання, прийняття, відображення в бухгалтерському обліку, а також збереження первинних документів та облікових реєстрів визначені “Положенням про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку”, затвердженим наказом Мінфіну України від 24.05.95 р. №88.

Крім того, Мінфін України разом з Мінстатом України затверджують типові форми документів, які необхідно використовувати при оформленні тієї чи іншої господарської операції.

Підставою для записів у бухгалтерському обліку служать належно оформлені виправдані документи.

У документах не припускаються виправлення, підчищення та необумовлені виправлення.

При виявленні помилок застосовуються такі способи їх виправлення:

- 1) спосіб додаткових записів;
- 2) коригуючий спосіб;
- 3) спосіб “червоного сторно”.

1. Спосіб додаткових записів передбачає відображення на рахунках бухгалтерського обліку сум, які раніше не були відображені або відображені не повністю.

Застосовується такий спосіб у випадку, коли суми, відображені на рахунках, були спотворені в менший бік або не відображені зовсім.

2. Коригуючий спосіб виправлення помилок полягає в закреслюванні неправильного тексту або суми при цьому поряд або вище записується правильний текст або сума та робиться надпис “виправленому вірити” із зазначенням посади, прізвища та підпису особи, яка здійснила виправлення.

Наприклад: Написано: 869

Слід було записати: 896

869 ~~896~~ (Виправленому вірити) Бухгалтер Зуй О.В.

Коригуючим способом користуються для виправлення таких помилок, як помилки на письмі, неправильний підрахунок підсумків.

Обидва способи застосовуються лише в тих випадках, коли помилки знайдено до подання бухгалтерського балансу та якщо виправлення не потребують змін бухгалтерських проводок.

3. Спосіб “червоне сторно” полягає в тому, що неправильний бухгалтерський запис знищується складанням так званого сторнуючого запису, у якому повторюється як кореспонденція рахунків, так й сума помилкового запису. Такий виправлений запис робиться в облікових регістрах червоними чорнилами. При підрахунку підсумкової суми цей запис вираховується з підсумку.

Наприклад. Записано: 8000

8000

Слід було записати: 3000

5000

Слід відобразити:

5000

3000

Помилка в кореспонденції виправляється так само, при цьому сторнується як сума, так й бухгалтерський запис.

Не всі документи підлягають виправленню.

Виправлення не допускаються в касових і банківських документах.

Документи, складені з порушенням встановлених правил, не мають юридичної сили.

Усі документи, на підставі яких здійснюються бухгалтерські записи, після здачі звітності здаються до бухгалтерського архіву.

Шлях руху документа від первинного його складання або надходження його на підприємство до моменту здачі до архіву після запису його до облікових реєстрів називається **документообігом**.

Графік документообігу встановлюється головним бухгалтером і відіграє значну роль у забезпеченні послідовності проходження документів, стабільній роботі підрозділів підприємств, підвищенні відповідальності працівників підприємства.

Оскільки бухгалтерські документи відіграють значну роль в організації роботи підприємства, виникає необхідність у їх вдосконаленні.

Шляхами вдосконалення документів є:

1. **Стандартизація** – передбачає встановлення однакових форм і розмірів документів із чітко визначеною системою розміщення реквізитів.

2. **Типізація** – це розроблення та використання бланків документів, придатних для оформлення однорідних операцій у різних галузях економіки. Наприклад, касові, банківські документи, авансові звіти, документи з обліку основних засобів, МШП, ТМЦ, інвентарні відомості та ін.

3. **Уніфікація** – це створення документа, який за своїм змістом може бути використаний для багатьох господарських операцій в усіх або декількох галузях економіки. Це сприяє скороченню кількості первинних документів, необхідних для оформлення господарських операцій.

Різноманітність бухгалтерських документів пояснюється різним змістом господарських операцій, здійснюваних на підприємствах, а також особливістю використання цих документів в обліковій роботі.

Бухгалтерські документи класифікуються за такими ознаками:

- 1) призначення;
- 2) порядок складання;
- 3) способів відображення операцій;
- 4) місце складання;
- 5) зміст.

За призначенням документи поділяються так:

1. *Розпорядчі*, які містять розпорядження про виконання тієї чи іншої операції. Їх основне призначення – передача вказівок керівників безпосередньо виконавцям.

До таких документів зокрема належать накази, розпорядження, записки про прийом та звільнення з роботи, про відпустку, довіреність на отримання ТМЦ та ін.

2. *Виправдальні* – це документи, якими оформлюють вже здійснені операції. Вони складаються в момент здійснення операції та являють собою перший етап їхньої облікової реєстрації. Це такі документи, як накладні, акти приймання-передачі, квитанції, відомості.

3. *Комбіновані* – документи, які поєднують у собі елементи розпорядчих та виправдальних документів, виправдальних і бухгалтерського оформлення, тобто поєднують у собі декілька груп документів. Наприклад авансовий звіт, вимога-накладна, прибутково-видатковий касовий ордер та ін.

За порядком складання документи поділяються так:

1. *Первинні*, які вперше відображають здійснену господарську операцію. Вони є формальним доказом того, що дана операція дійсно виконана (вимога, накладна, розписка, квитанція, прибутковий – видатковий касовий ордер та ін.).

2. *Зведені* – документи, які складаються на підставі первинних. У них відображаються операції, раніше вже оформлені відповідними первинними документами. До них зокрема належать звіт касира, авансовий звіт, звіт про рух ТМЦ, відомості розпорядження та ін.

За способом охоплення операції документи поділяються так:

1. *Разові*, які відображають одну або одночасно декілька господарських операцій.

Відмінною рисою таких документів є те, що відразу ж після їх складання вони передаються до бухгалтерії та стають підставою для бухгалтерських записів (платіжні доручення, касові ордери, вимоги, накладні та ін.).

2. *Накопичувальні*, які слугують для оформлення однорідних операцій, здійснюваних на підприємстві в різний час. Їх складають з метою зменшення кількості виписаних документів за тими операціями, які здійснюються на підприємстві багаторазово протягом короткого часу (лімітно-забірні картки, відомість випуску готової продукції, бригадні наряди на виконання робіт, таблиць обліку робочого часу та ін.).

За місцем складання бухгалтерські документи поділяються так:

1. *Внутрішні* – оформлені на підприємстві.
2. *Зовнішні* – отримані від партнерів та інших підприємств і установ.

За змістом документи поділяються так:

1. *Грошові.*
2. *Розрахункові.*
3. *З обліку основних засобів і матеріальних запасів.*
4. *З обліку особового складу.*

Класифікацію документів схематично зображено на рис. 1.7.

1.7. Інвентаризація, оцінка і калькуляція як елементи методу бухгалтерського обліку

Інвентаризація – один із елементів бухгалтерського обліку, за допомогою якого забезпечується достовірність облікових даних.

Інвентаризація являє собою перевірку та документальне підтвердження наявності та стану активів і зобов'язань підприємства.

Згідно з Інструкцією з інвентаризації основних засобів, активів, ТМЦ, грошових коштів і документів і розрахунків, затвердженого Мінфіном України від 11.08.1994 р. №69 (із змінами, внесеними наказом Мінфіну від 05.12.97 р. №268), **основними завданнями інвентаризації є:**

1. Виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва, інших основних та оборотних і необоротних активів.



Рис. 1.7. Класифікація документів

2. Встановлення надлишку або нестачі цінностей і грошових коштів шляхом співставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку.

3. Виявлення ТМЦ, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також невикористаних матеріальних цінностей і нематеріальних активів.

4. Перевірка дотримання умов і порядку збереження матеріальних і грошових цінностей, а також правил змісту та експлуатації основних фондів.

5. Перевірка реальної вартості зарахованих до балансу основних фондів, нематеріальних активів, ТМЦ, цінних паперів і фінансових вкладень, суми грошей у касі, на поточному рахунку в національній та іноземній валютах, грошей у дорозі, дебіторської та кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів і резервів наступних витрат і платежів.

Мета інвентаризації – виявити фактичну наявність майна, засобів, фінансових зобов'язань і привести дані поточного обліку у відповідність з фактичним станом речей.

Об'єкти та періодичність проведення інвентаризації визначається власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.

Проведення інвентаризації є **обов'язковим** у таких випадках:

- 1) реорганізація підприємства та зміни форми власності;
- 2) складання річної фінансової звітності. При цьому інвентаризація нерухомості може проводитися один раз у три роки, а бібліотечних фондів – один раз у п'ять років;
- 3) зміна матеріально-відповідальної особи;
- 4) встановлення фактів крадіжок і злочинності, псування цінностей, за приписанням судово – слідчих органів;
- 5) випадки пожежі, стихійного лиха та техногенних аварій;
- 6) переоцінка ТМЦ;
- 7) ліквідації підприємства.

Відповідальність за організацію інвентаризацію несе керівник підприємства, який повинен створити необхідні умови для її проведення.

Інвентаризація класифікується за наступними ознаками:

- 1) **залежно від повноти охоплення активів і зобов'язань:**
 - а) повна;
 - б) часткова.

При **повній інвентаризації** перевіряються усі активи та зобов'язання, документально підтверджується їх наявність, визначається стан (придатність або непридатність до подальшого використання). Прикладом повної інвентаризації може бути річна інвентаризація, яка проводиться перед складанням річної фінансової звітності.

Часткова інвентаризація охоплення окрему частину засобів і зобов'язань;

2) залежно від призначення та характеру:

а) планова (періодична);

б) незапланована (раптова).

Планова інвентаризація проводиться після проведеної раніше підготовки, її основним завданням є вивчення загального стану справ про відповідність оперативного обліку, встановлення облікової політики підприємства, про документальне оформлення господарських операцій з того чи іншого питання.

Незапланована інвентаризація проводиться з метою виявлення будь-яких порушень та осіб, які їх припустились, з метою розроблення заходів щодо їх усунення;

3) залежновід способу проведення:

а) суцільні;

б) вибіркові;

в) контрольні.

Суцільна інвентаризація може здійснюватися як при повній, так і при частковій її формі та передбачає інвентаризацію усіх об'єктів активів і зобов'язань.

Вибіркова інвентаризація охоплює фактичною перевіркою лише окремі найменування цінностей.

Процес здійснення будь-якої інвентаризації починається із підготовки та створення наказу на її проведення, де вказується перелік цінностей, які підлягають інвентаризації, строки проведення інвентаризації, складання інвентаризаційних описів, склад інвентаризаційної комісії, список матеріально-відповідальних осіб.

До складу комісії обов'язково входить керівник і бухгалтер.

До початку інвентаризації матеріально-відповідальна особа складає звіт про останні проведені операції, а потім дає розписку в тому, що усі прибуткові та видаткові документи здані до

бухгалтерії та усі матеріальні цінності, які ввірені йому для збереження, знаходяться в передбачених місцях. Інвентаризація проводиться у присутності матеріально-відповідальної особи.

Усі дані, отримані комісією під час проведення інвентаризації, заносяться до інвентаризаційного опису, які здаються до бухгалтерії. Бухгалтерія на підставі даних бухгалтерського обліку складає порівнювальні відомості, в які заносять лише ті найменування, за якими були виявлені розбіжності. На підставі порівнювальних відомостей виявляють результати інвентаризації.

Результатами інвентаризації можуть бути:

- 1) відповідність фактичних даних даним бухгалтерського обліку;
- 2) надлишки;
- 3) нестачі.

Протокол інвентаризації з її результатами розглядається та затверджується керівником підприємства в п'ятиденний строк.

Результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому була закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

Надлишки, виявлені при інвентаризації належать оприбуткуванню із віднесенням на збільшення прибутку від фінансово-господарської діяльності підприємства.

Нестачі відносяться на винних осіб і належать погашенню за їх рахунок.

Інвентаризація є необхідним і незмінним інструментом у руках керівництва у сфері управління його ресурсами.

Особливістю бухгалтерського обліку є відображення усіх активів, капіталу та зобов'язань підприємства, а також господарських процесів у вартісному вимірі. З цією метою використовується спеціальний метод бухгалтерського обліку – **оцінка**.

Згідно з П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” вимірювання та узагальнення усіх операцій підприємства відбувається у єдиній грошовій одиниці.

Оцінка активів і зобов'язань є основою побудови бухгалтерського обліку на підприємстві, оскільки призначена забезпечити дотримання основних принципів обліку, таких як

обачність, послідовність, неперервність, історична (фактична) собівартість.

Оцінка – це спосіб відображення за допомогою грошового вимірювача стану та руху господарських засобів. Оцінка тісно пов'язана із усіма елементами методу бухгалтерського обліку, але у свою чергу є передумовою їх існування.

Таким чином, грошова оцінка – це суть бухгалтерського обліку. Від її обґрунтованості та правильного використання залежать об'єктивність характеристики ресурсів підприємства, ефективність їхнього використання, точність визначення результатів роботи кожного підприємства.

Основними принципами оцінки є:

- 1) реальність;
- 2) тотожність.

Реальність оцінки відображає відповідність грошовому вираженню вартості об'єкта затратам живої праці, вкладеної в нього. З цією метою усі натуральні та трудові вимірювачі переводять у грошові за допомогою діючих цін, розцінок та інших атрибутів. Крім того, реальність оцінки передбачає своєчасну та належним чином обґрунтовану калькуляцію собівартості виробленої продукції.

Діючим законодавством передбачено відображення в бухгалтерському обліку та звітності майна в грошовій оцінці. Також у грошовій оцінці відображаються господарські операції та процеси. Записи операцій на валютних рахунках також підлягають перерахунку в національну валюту України.

Принцип тотожності оцінки полягає в тому, що на усіх підприємствах протягом діючого періоду фінансові засоби мають однаковий порядок оцінки. В основу оцінки засобів підприємства покладена фактична собівартість.

Стандарти бухгалтерського обліку передбачають застосування різноманітних видів оцінки активів і зобов'язань підприємства. До них відносять первісну вартість, переоцінену первісну вартість, справедливу вартість, чисту реалізаційну вартість.

Первісна вартість визначена П(С)БО 7 “Основні засоби” як історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливій вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення)

активів. Оцінка за первісною вартістю забезпечує дотримання принципу історичної собівартості при обліку активів.

Переоцінена первісна вартість згідно П(С)БО 7 – це вартість необоротних активів (основних засобів або нематеріальних активів) після їхньої переоцінки.

Справедлива вартість визначена П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств” як сума, за якою може бути здійснено обмін активів або оплата зобов’язань у результаті операцій між повідомленими, зацікавленими та незалежними сторонами.

Чиста реалізаційна вартість, за П(С)БО 9 “Запаси”, – ціна, за якою може бути реалізований актив (погашено зобов’язання) за вирахуванням очікуваних витрат, пов’язаних із реалізацією активу (погашенням зобов’язань).

Основою оцінки засобів підприємства у здійсненні господарських процесів є фактична собівартість. Для визначення її величини використовується калькуляція. Тобто під **калькулюванням** розуміється спосіб обчислення собівартості, її розрахунок, визначення величини витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг).

Калькуляція тісно пов’язана із рахунками бухгалтерського обліку, оскільки за їх допомогою забезпечується необхідна інформація для визначення собівартості. Для цього призначено калькуляційні рахунки згідно з класифікацією рахунків за призначенням і структурою.

Крім того, калькуляція являє собою оцінку відповідних засобів і процесів. Вартісне вимірювання в бухгалтерському обліку в багатьох випадках визначається калькуляцією. Тобто калькуляція являє собою умову обґрунтування грошової оцінки, яка у свою чергу є невід’ємною частиною відповідної калькуляції.

Процес калькулювання включає в себе такі етапи:

- групування витрат;
- розподіл витрат між об’єктами калькулювання (вид продукції, робіт, послуг);
- визначення собівартості окремих робіт, виробів, послуг, придбання матеріалів;
- відображення собівартості виробів у калькуляції – це звіт-на таблиця, яка включає результати калькулювання собівартості;

- контроль за виконанням плану по собівартості та співставлення звітної собівартості з нормативною;
- визначення результатів роботи та резервів зниження собівартості.

Калькуляції складаються за встановленим підприємством переліком статей витрат.

Виділяють такі види калькуляцій:

- фактичні;
- планові;
- нормативні.

Порівняння фактичних калькуляцій з плановими та нормативними дозволяє виявити досягнуто економію (якщо фактична собівартість нижче від планової) або зазнану перевитрату (якщо фактична собівартість перевищує планову) за окремими статтями та у загальній сумі.

З метою калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) витрати поділяють на прямі та непрямі.

До **прямих** відносять витрати, які на момент їх виникнення можна віднести прямо на ті чи інші вироби. Це матеріали, з яких виготовляється продукція, заробітна плата працівників.

До **непрямих** витрат належать витрати, які неможливо віднести на собівартість конкретного виду виробу. Наприклад, заробітна плата виробничого апарату управління, витрати та освітлення, опалення та ін. Тому вони розподіляються між готовою продукцією за її видами та незавершеним виробництвом.

Залежності від технології та організації виробництва використовують один з методів калькулювання собівартості:

- простий (прямий);
- попередільний (попроцесний);
- позамовний;
- нормативний.

Простий метод застосовується у виробництвах з одним видом продукції, що випускається. У даному випадку собівартість виробу визначається шляхом ділення загальної суми витрат на кількість продукції, що випускається.

Попередельний метод застосовується у виробництвах, технологічні процеси яких складаються з декількох стадій

обробки (переділів), витрати збираються за переділами та розподіляються між випущеною з переділу продукцією.

У складних, особливо одиничних виробництвах, використовується **позамовний метод** калькулювання собівартості. На кожне замовлення відкривається картка, де збираються усі витрати, пов'язані із його виконанням. Собівартість одиниці продукції визначається розподілом усіх витрат за замовленням між кількістю виробленої продукції у рамках замовлення продукції.

Нормативний метод полягає у розрахунку норм витрати на одиницю продукції. Собівартість одиниці продукції при даному способі визначається як нормативна собівартість, скоригована на зміни норм і відхилення від норм.

Калькулювання – складний процес, від правильності його проведення залежить прийняття управлінських рішень.

Ведення бухгалтерського обліку передбачає, що дані будь-якої господарської операції, відображені в відповідних документах, після їхньої належної перевірки повинні бути відображені у облікових регістрах.

Облікові регістри – це облікові таблиці (бланки) встановленої форми та змісту для відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Використання тих чи інших регістрів бухгалтерського обліку обумовлено відображенням різноманітних за змістом господарських операцій, технікою та технологією ведення бухгалтерського обліку, рівнем використання обчислювальної техніки.

Регістри бухгалтерського обліку класифікуються так:

- 1) за характером записів;
- 2) обсягом змісту;
- 3) зовнішньою побудовою;
- 4) формою.

За характером записів регістри поділяються:

1) *на хронологічні* – застосовуються для обліку усіх господарських операцій у календарному порядку їх здійснення та оформлення. Це – реєстраційний журнал операцій, журнал обліку надходження вантажів, відомість відвантаження та реалізації продукції;

2) *систематичні* – застосовуються для записів господарських операцій у систематизованому вигляді за однорідними ознаками, тобто в рахунках бухгалтерського обліку;

3) *комбіновані* – у них поєднуються хронологічні та систематичні записи. Це журнали – ордери, Журнал – Головна книга.

За обсягом змісту реєстри бухгалтерського обліку поділяються:

1) *на синтетичні* – реєстри, в яких відображаються дані синтетичного обліку. Це Головна книга, Журнали-ордери, реєстраційний Журнал;

2) *аналітичні* – у них відображаються дані по аналітичних рахунках. Це книги та картки аналітичного обліку;

3) *комбіновані* – реєстри, у яких поєднуються дані синтетичного та аналітичного обліку. Це машинограми та окремі журнали-ордери (№6 до рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, №7 до рахунка 372 “Розрахунки з підзвітними особами”).

За зовнішньої будовою реєстри поділяються:

1) *на книги* – це зброшуровані облікові синтетичні та аналітичні реєстри. Це Головна книга, книга Журнал Головна – синтетичний облік, Касова книга – аналітичний облік;

2) *картки* – призначені для ведення аналітичного обліку на відповідних рахунках протягом тривалого періоду. Вони підлягають реєстрації в спеціальних журналах. Перевага карток – вони легко сортуються за певними ознаками. Це картки з обліку основних засобів, картки складського обліку;

3) *окремі листки* – призначені для обліку певних операцій і залежно від цього мають специфічний зміст. Це дає можливість систематизувати облікові реєстри згідно з вимогами контролю та складання звітності. Це журнали-ордери, групувальні відомості, розрахункові таблиці;

4) *машинограми* – це облікові реєстри в машинній обробці облікової інформації. Вони можуть бути синтетичними, аналітичними або комбіновані.

За формою облікові реєстри поділяються:

1) *на односторонні*, які передбачають, що уся облікова інформація відображається послідовно на одній стороні аркуша. Це усі типові форми карток аналітичного обліку;

2) *двосторонні* – передбачають розділення сторінки на дві частини: одна з них призначена для обліку дебетових оборотів за окремим рахунком, інша – кредитових. Це Головна книга;

3) *шахові* – передбачають розділення по вертикалі та горизонталі на окремі графи та рядки. Це дає можливість відобразити кредитові обороти рахунка по горизонталі, а дебетові – по вертикалі. Це журнали-ордери та відомості до них.

Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів здійснюється по мірі їх надходження. Відповідальність за правильність і повноту відображення даних в облікових реєстрах несуть особи, відповідні за їх складання.

1.8. Організація бухгалтерського обліку на підприємствах України

Раціональне ведення бухгалтерського обліку багато в чому залежить від вдало обраної форми обліку, яка використовується на підприємстві, і належної організації роботи.

Організація бухгалтерського обліку – це цілеспрямована діяльність зі створення та вдосконалення системи економічної інформації про усі аспекти діяльності підприємства та його господарські операції, яка забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” надає підприємству право самостійного вибору способу організації бухгалтерського обліку, яке передбачає, що його ведення може здійснюватись:

1) бухгалтером або бухгалтерською службою на чолі із головним бухгалтером. Цей спосіб організації бухгалтерського обліку найбільш розповсюджений;

2) спеціалістом – підприємцем, який веде бухгалтерський облік для сторонніх користувачів без створення юридичної особи;

3) централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою на договірних началах;

4) власником або керівником підприємства лише у випадках, коли звітність таких підприємств згідно з діючим законодавства не повинна оприлюднюватись в обов’язковому

порядку. Така організація бухгалтерського обліку використовується, як правило, на невеликих підприємствах (ПП).

Крім того, підприємство повинно здійснювати неперервне ведення бухгалтерського обліку, починаючи з дня реєстрації підприємства до його ліквідації. При цьому відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів усіх господарських операцій, збереження оброблених документів, реєстрів звітність протягом встановленого строку несе власник або уповноважена особа, яка здійснює управління підприємством.

Відповідальність за бухгалтерський облік операцій у випадках ліквідації підприємства, включаючи оцінку майна та зобов'язань, складання ліквідаційного балансу та фінансової звітності, несе ліквідаційна комісія, створена згідно з діючим законодавством.

Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методів і принципів бухгалтерського обліку;
- забезпечує складання та подання у встановлені строки фінансової звітності;
- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку усіх господарських операцій;
- бере участь в оформленні документів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від нестач, розкрадань і псування активів підприємства;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділках та інших відособлених підрозділів підприємства.

Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” надає підприємству ще й самостійності у вирішенні питань організації бухгалтерського обліку.

Підприємство самостійно:

- 1) визначає свою облікову політику;
- 2) обирає форму ведення бухгалтерського обліку;
- 3) розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, контролю та звітності;

4) визначає право працівників на підпис бухгалтерських документів;

5) затверджує правила документообігу та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

б) може виділити на окремий баланс філії, представництва, відділки та інші відособлені організації, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з наступним включенням їх показників у фінансову звітність підприємства.

Одним з важливих документів, який визначає правильність організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, є наказ “Про облікову політику підприємства”.

У ньому підприємство, крім вищеназваних питань, визначає:

а) який метод нарахування амортизації основних засобів використовує підприємство у бухгалтерському обліку;

б) строк експлуатації нематеріальних активів, які обліковуються на балансі підприємства;

в) який метод оцінки запасів використовується підприємством при списанні їх у виробництво;

г) базу розподілу непрямих витрат при включенні їх до собівартості продукції;

д) інші питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

При формуванні облікової політики виходять з того, що підприємство функціонує необмежено та всі господарські операції належать до того звітного періоду, в якому вони здійснились. Обрана та затверджена облікова політика використовується підприємством протягом календарного року. Зміни протягом календарного року можуть здійснюватись, лише якщо вони пов'язані із змінами у законодавстві, що і оговорюється у примітках до річного звіту.

Розроблення та прийняття облікової політики кожним підприємством сприяє поліпшенню організації бухгалтерського обліку, забезпечує належну ефективність роботи кожної господарської одиниці.

Питання для самоконтролю

1. Поняття господарського обліку, його цілі та завдання.
2. Вимірювачі, які застосовуються в господарському обліку.
3. Види господарського обліку та їх характеристика.
4. Основні завдання бухгалтерського обліку.
5. Суть фінансового обліку.
6. Користувачі облікової інформації.
7. Предмет бухгалтерського обліку.
8. Характеристика методу бухгалтерського обліку.
9. Взаємозв'язок між предметом і методом бухгалтерського обліку.
10. Поняття про бухгалтерський баланс і його структуру.
11. Актив, пасив балансу та їх взаємозв'язок.
12. Типи балансових змін.
13. Рахунки бухгалтерського обліку, їх суть і будова.
14. Структура активних, пасивних та активно-пасивних рахунків.
15. Сутність подвійного запису та його значення.
16. Синтетичні та аналітичні рахунки, їх взаємозв'язок.
17. Класифікація рахунків за призначенням та побудовою.
18. Класифікація рахунків за їхнім економічним змістом.
19. План рахунків бухгалтерського обліку.
20. Оборотні відомості по синтетичних рахунках, їх види, зміст і будова.
21. Облік процесу придбання (заготівлі) предметів праці.
22. Облік процесу виробництва.
23. Облік процесу реалізації.
24. Поняття про документи та документацію.
25. Класифікація документів.
26. Інвентаризація, як елемент методу бухгалтерського обліку.
27. Оцінка, як елемент методу бухгалтерського обліку.
28. Калькуляція в системі бухгалтерського обліку.
29. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.

Розділ 2. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємствах залізничного комплексу

2.1. Особливості господарської діяльності залізничного комплексу та їх вплив на організацію обліку і звітності

Залізничний транспорт є особливою галуззю господарського комплексу держави, створюючи специфічний товар – послугу з переміщення.

Підприємства транспорту здійснюють переміщення в просторі продукту, предмета і засобів праці (вантаж), а також їх власників і споживачів транспортної послуги (пасажирів). У вантажних перевезеннях фактично здійснюється пересування предмета суспільної праці в плані його просторового розташування щодо інших учасників виробничого процесу. Предметом же праці самої галузі виступає процес перевезення. Це є основною функцією транспорту [1].

При розгляді особливостей бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємств залізничного транспорту заслуговують на увагу такі два її аспекти, як особливості власне виробничого процесу на підприємствах залізниць такі характерні риси організації управління цими підприємствами.

Процес транспортування відрізняється від традиційного виробництва тим, що реалізується не продукт, який є процесом виробництва, а власне сам процес надання транспортної послуги — переміщення вантажів або перевезення пасажирів. На залізницях неможливо створити запас готової продукції, немає відокремленої від процесу виробництва готової продукції, у балансі залізниці немає нереалізованої продукції і незавершеного виробництва з перевезень. Отже, ефект транспортної послуги можна споживати лише під час її виконання, оскільки цей ефект не існує як відокремлений від цього процесу товар, який можна окремо купити чи продати. Це зумовлює мінімальні обсяги сировини і матеріалів, які могли б стати матеріальною основою готової продукції. Частка оборотних коштів в активах залізниць є незначною при досить великій питомій вазі необоротних активів і особливо — основних засобів.

Виконання окремої транспортної послуги на залізницях не збігається з територіальним розташуванням конкретного

транспортного підприємства. Договір на перевезення укладає залізниця, залізничні станції приймають вантаж, вокзали - пасажирів, а перевізну роботу виконують кілька транспортних підприємств, що входять до складу різних залізниць, передаючи одне одному вагони з вантажами або пасажирами. Понад 80% обсягів перевезень вантажів і пасажирів здійснюється в Україні за участю 2-6 залізниць. У зв'язку з цим кошти від реалізації продукції, отримані у вигляді плати за перевезення, належать не окремій залізниці, а всім учасникам перевезень і потребують; централізованого розподілу.

Інший аспект роботи залізниць пов'язаний з розміщенням їх по всій території країни, з необхідністю забезпечення регулярності руху поїздів при будь-яких умовах і чіткою взаємодією всіх ланок залізничного комплексу, що вимагає особливої структури управління. Експлуатація залізничного рухомого складу здійснюється на всьому полігоні залізниць України, а в міжнародному сполученні – на залізницях інших країн. Це викликає необхідність поточного обслуговування і ремонту рухомого складу на підприємствах і у відособлених підрозділах залізниць незалежно від того, на балансі якого підприємства він знаходиться.

Залізниці України належать до державної власності і входять до об'єднання Укрзалізниця, яка, по суті, є державним холдингом. Прийняття закону про створення публічного акціонерного товариства передбачає формування вертикально інтегрованого підприємства, 100% акцій якого належатимуть державі. Централізоване управління залізничним комплексом обумовлене основними принципами управління галуззю, які полягають у поєднанні централізованого керівництва, з одного боку, і наданні особливих прав і самостійності у прийнятті рішень виробничо-технологічним підрозділам – з іншого.

Залізничний комплекс є багатогалузевим господарством з широко розгалуженою інфраструктурою. Загальна протяжність залізничної мережі України складає більше 22 тис. км, а всього до структури залізниць входить більше однієї тисячі підприємств, організацій та установ, різних за призначенням, технічним оснащенням і способами організації виробництва. Саме тому управління всіма об'єктами залізничного транспорту не може здійснюватися виключно з одного центру, а забезпечується

поєднанням функціонального (галузевого) і територіального підпорядкування. Застосування такого підходу до управління має ряд причин. Головна — це велика кількість і різноманітність виробничої діяльності підприємств, що беруть участь у здійсненні процесу перевезень: залізниці, дирекції залізничних перевезень, підприємства з експлуатації спеціального рухомого складу і контейнерів, підприємства сигналізації і зв'язку, матеріально-технічного постачання, обчислювальної техніки, локомотивні і вагонні депо, а також власна соціальна сфера — підприємства торгівлі, громадського харчування, охорони здоров'я, освіти, культури.

У складі залізниць процес залізничних перевезень забезпечують виробничо-технологічні підрозділи, тобто відособлені підрозділи (депо, дистанції, станції тощо), які виконують окремі функції в єдиному технологічному процесі і продукція яких може бути реалізована лише як складова продукції перевізника — послуги з перевезень пасажирів, вантажів, багажу, вантажобагажу і пошти.

Відособленими вважають підрозділи залізниць і підприємств залізничного транспорту, що діють на підставі затверджених положень, виділені на окремий баланс і мають рахунки в установах банків.

Особливості організації залізничних перевезень і наявність у кожного з учасників окремого або самостійного балансу, що входить до складу зведеного балансу Укрзалізниці, зумовлюють здійснення внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків між підприємствами залізничного транспорту, залізницями та їхніми відособленими підрозділами.

Отже, сутність територіально-галузевого підходу до управління залізничним транспортом проявляється в тому, що управління перевезеннями здійснюється у двох вимірах, оскільки, окрім адміністративного управління шляхом поділу на окремі залізниці, здійснюється оперативно-технічне керівництво окремими галузевими службами — локомотивною, вагонною, колійною тощо. Це забезпечує єдність політики щодо розвитку та експлуатації технічних засобів у масштабі всієї залізничної мережі.

Державну адміністрацію залізничного транспорту очолює генеральний директор, який за посадою є першим заступником

Міністра транспорту і зв'язку. До складу Укрзалізниці входять 6 залізниць (Донецька, Львівська, Одеська, Південна, Південно-Західна, Придніпровська), кожна з яких наділена правом юридичної особи. Виробничо-технологічні підрозділи (депо, станції, вокзали і т. ін.) не є юридичними особами, хоча і виділені на окремий баланс.

На чолі кожної залізниці стоїть начальник (Н), у якого є заступники (НЗ). До апарату управління залізниці входять виробничі (галузеві) і функціональні служби і відділи. Для координації роботи виробничо-технічних підрозділів створені галузеві служби (локомотивна, вагонна та ін.). Служби управління залізниці підпорядковані начальнику залізниці та, одночасно, в оперативно-технічному відношенні — відповідним Головним управлінням Укрзалізниці. У більшості випадків структура управління та склад галузевих служб залізниці виглядає таким чином: служба перевезень (Д), локомотивна (Т), вагонна (В), колії (П), сигналізації та зв'язку (Ш), будівельно-монтажних і цивільних споруд (БМЕС), пасажирська (Л), електропостачання (Е), юридична (НЮ), фінансово-економічна (НФ) та ін. (рис. 2.1).

Така система управління потребує створення відповідної системи організації управлінського та фінансового обліку, здійснення якого покладається на фінансово-економічну службу.

Основна діяльність підприємств залізничного транспорту поділяється на експлуатаційну (перевізну) і підсобно-допоміжну. Експлуатаційна діяльність — це діяльність відособлених підрозділів, безпосередньо пов'язана з перевезеннями пасажирів, вантажів, вантажобагажу, пошти тощо. Підсобно-допоміжна діяльність — це діяльність відособлених підрозділів з виконання ряду допоміжних операцій та організації виробництва, продукція (послуги) яких використовується переважно для потреб експлуатаційної діяльності залізниць. У зв'язку з цим до робіт (послуг), що виконуються (надаються) підрозділами основної діяльності залізниць, належать:

- поточне утримання, профілактичний огляд, обслуговування та всі види ремонтів основних засобів, інвентарю, що використовуються в основній господарській діяльності;

→	Начальник залізниці (Н)	
→	Заступник (перший) начальника залізниці з перевезень (НЗ1)	Служба перевезень (Д)
		Пасажирська служба (Л)
→	Заступник начальника залізниці з рухомого складу (НЗТ)	Служба локомотивного господарства (Т)
		Служба вагонного господарства (В)
		Служба електропостачання (Е)
→	Заступник начальника залізниці з колії та будівництва (НЗП)	Служба будівельно-монтажних і цивільних споруд (БМЕС)
		Служба капітальних вкладень (НКВ)
		Служба колії (П)
→	Заступник начальника – головний ревізор з безпеки руху (РБ)	Апарат головного ревізора безпеки руху
		Служба охорони довкілля
→	Заступники – начальники дирекцій з перевезень	
→	Заступник начальника залізниці з економіки (НЗЕ)	
→	Фінансово-економічна служба (НФ)	
→	Юридична служба (НЮ)	
→	Служба воєнізованої пожежної охорони (НОР)	
→	Комерційна служба (М)	
→	Адміністративно-господарська служба (НА)	
→	Служба матеріально-технічного забезпечення (НХ)	
→	Спеціальна служба (НР)	
→	Головний інженер (НГ)	Служба сигналізації та зв'язку (Ш)
		Інформаційно-статистичний центр (ІСЦ)
		Технічний відділ (НТО)
→	Заступник начальника з кадрів і соціальних питань (НЗК)	Відділ кадрів (НОК)
		Медична служба
		Відділ навчальних закладів (УН)

Рис. 2.1. Орієнтовна структура апарату управління залізниці

- експлуатація локомотивів, вагонів, дизель та електропоїздів, їх екіпірування та прибирання;
- підготовка вагонів і контейнерів до перевезень;
- маневрова робота, супроводження поїздів;
- продаж квитків;
- навантаження, перевантаження, розвантаження, приймання, видавання, кріплення вантажів, перевірка правильності їх навантаження та кріплення;
- перестановка вагонів;
- охорона вантажів, основних засобів, інвентарю;
- утримання смуги відведення, пристроїв захисту від снігу, піску та вирощування захисних лісонасаджень;
- збір та опрацювання інформації з перевезень;
- випробувальні роботи на залізницях;
- довідково-інформаційні операції щодо роботи залізничного транспорту;
- роботи, пов'язані з ліквідацією пожеж, аварій і катастроф, якщо вони виконуються відновними та пожежними поїздами, що перебувають на балансі залізниць;
- роботи, пов'язані з технологічною обробкою перевізних документів;
- забезпечення пасажирів постільною білизною;
- водо- та електропостачання.

Фінансові результати залізничного підприємства складаються з доходів і витрат, які пов'язані з діяльністю залізничного транспорту України. До неї належать роботи (послуги), що стосуються основної діяльності залізничного транспорту, визначені Переліком робіт (послуг), що належать до основної діяльності залізничного транспорту, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 16.02.1998 р. № 173.

Основна діяльність залізничного транспорту – це діяльність усіх взаємопов'язаних відокремлених підрозділів, що входять до складу залізниць, спрямована на виконання і обслуговування єдиного перевізного процесу, тобто експлуатаційна (перевізна) та підсобно-допоміжна діяльність, пов'язана з обслуговуванням експлуатаційної діяльності.

До послуг з основної експлуатаційної діяльності залізниць України відносять послуги з перевезення пасажирів, вантажів,

багажу, вантажобагажу, пошти та пов'язані з ними послуги, передбачені преїскурантами 10-01 (тарифне керівництво № 1), Переліком видів перевезень, робіт і послуг, які виконуються залізничним транспортом за вільними (договірними) тарифами, узгодженими Мінекономіки; Тарифною політикою українських залізниць, затвердженою Укрзалізницею; Порядком обслуговування громадян залізничним транспортом, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 19.03.1997 р. № 252; правилами перевезення пошти та експлуатації поштових вагонів на залізницях України, затвердженими спільним наказом Мінтрансу та Держкомзв'язку і зареєстрованими в Мінюсті; Угодою про міжнародне пасажирське сполучення і службовою інструкцією до цієї Угоди від 1.07.1988 р., прийнятою Організацією співробітництва залізниць у Варшаві; правилами розрахунків у міжнародному пасажирському й вантажному сполученні, прийнятими Організацією співробітництва залізниць у Варшаві 1.01.1990 р.

Підсобно-допоміжна діяльність – це діяльність відокремлених підрозділів, пов'язана з виконанням ряду допоміжних операцій та організацією виробництв, продукція (послуги) яких використовується переважно для потреб експлуатаційної діяльності залізниць.

До складу підсобно-допоміжної діяльності входять вантажна і комерційна робота, транспортно-експедиційні операції, утримання господарства станцій тощо.

Витрати залізничного транспорту складаються з витрат з перевезення та витрат підсобно-допоміжної діяльності. Витрати з перевезень (експлуатаційні витрати) являють собою грошове вираження витрат ресурсів на переміщення вантажів і пасажирів. Витрати підсобно-допоміжної діяльності — це витрати, необхідні для забезпечення основного процесу перевезень. На залізничному транспорті всі витрати враховуються за єдиною «Номенклатурою витрат основної діяльності залізниць», яка являє собою перелік згрупованих за певними ознаками витрат, що виникають при виконанні робіт. В основу побудови номенклатури покладено діючу класифікацію витрат різних господарств, що враховує особливості технологічних процесів, які застосовуються на залізничному транспорті.

Облік процесу транспортування, якщо розглядати лише переміщення вантажів і пасажирів, не відслідковує незавершених операцій. Не існує «частково» перевезених вантажів або пасажирів, і тому на залізницях не визначають і не оцінюють незавершене виробництво.

Предмети перевезення — вантажі, а тим більше пасажирів, не є власністю залізниці і не можуть бути об'єктом обліку у складі її засобів, вони в процесі перевезення не підлягають обробці, не змінюють своєї специфічної споживчої форми, їх вартість не включається до вартості наданої послуги, а отже, і до витрат залізниці. Тому в бухгалтерському обліку залізниць вантажі, що перевозяться, не відображають ні за кількістю, ні за вартістю. Вони є об'єктами лише статистичного обліку. При здійсненні перевезень відповідно до діючого Статуту залізниць України залізниця несе відповідальність за збереження вантажу (за винятком тих вантажів, збереження, супроводження та охорона яких покладаються на відправника). У разі незбереження вантажів (втрати, нестачі, псування чи пошкодження) залізниця відшкодовує вантажоодержувачам фактичні витрати, розрахунки за якими мають свою специфіку і вимагають чіткого визначення. При перевезенні вантажів у прямому сполученні повністю завершене перевезення вантажів і пасажирів не закінчується в межах окремої залізниці, тому кошти від реалізації продукції, отримані у вигляді плати за перевезення, належать не окремій залізниці, а всім учасникам перевезень, і тому потребують централізованого перерозподілу.

На методологію обліку на залізницях суттєво впливає також централізація деяких функцій управління, що здійснюється на різних рівнях цієї системи (наприклад, придбання рухомого складу, централізовані закупівлі деяких матеріальних ресурсів, розрахунки за податками тощо). Крім того, експлуатація залізничного рухомого складу здійснюється на всьому полігоні залізниць України, а в міжнародному сполученні — на залізницях декількох країн. Це зумовлює необхідність поточного обслуговування і ремонту рухомого складу на підприємствах і у відособлених підрозділах залізниць, незалежно від того, на балансі якого підприємства він знаходиться, з наступним перерозподілом цих витрат.

Капітальний та інші види ремонту рухомого складу, будівель і споруд залізничного транспорту, а також відновлювальні роботи при ліквідації стихійного лиха, аварій тощо здійснюються спеціалізованими підприємствами та відособленими підрозділами залізниць і підприємств залізничного транспорту (заводами, відбудовними та будівельно-монтажними поїздами, локомотивними і вагонними депо тощо), витрати яких також підлягають розподілу між підприємствами, на балансі яких обліковуються такі засоби. Все сказане зумовлює необхідність широкого використання в діяльності залізничного транспорту внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків між окремими учасниками господарського процесу, переведеними на відокремлений баланс.

Враховуючи особливості залізничного транспорту, Головним фінансово-економічним управлінням Укрзалізниці розроблено і затверджено відповідним чином план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України, облікову політику Укрзалізниці, методичні рекомендації щодо застосування на залізничному транспорті окремих положень (стандартів) бухгалтерського обліку, звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту України (ф. № 10.1-зал та 10.2-зал) та інструкцію про його заповнення, Номенклатуру витрат за основною діяльністю підприємств залізничного транспорту України, строки корисного використання основних засобів для визначення суми амортизаційних відрахувань на залізничному транспорті України, класифікатор груп товарно-матеріальних цінностей для залізниць і підприємств залізничного транспорту України та інші нормативні документи з організації обліку та звітності.

Виходячи з потреб управління, складання звітності, контролю й аналізу підприємствами залізничного транспорту використовуються рахунки першого, другого і третього порядків, передбачених Планом бухгалтерських рахунків.

План рахунків підприємств залізничного транспорту України розроблено на підставі єдиного Плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств виробничої сфери, затвердженого наказом МФУ від 30.11.99 р. № 291.

Нові рахунки (рахунки другого та третього порядку) можуть вводитися до Плану рахунків Укрзалізницею за відповідними клопотаннями підприємств щодо бухгалтерського обліку специфічних для них операцій.

Рахунки класів 0-7 та 9 є обов'язковими для всіх підприємств залізничного транспорту України, а рахунки класу 8 “Витрати за елементами” не використовуються.

Підприємства та структурні підрозділи, що належать до основної діяльності залізничного транспорту, складають і подають річну фінансову звітність у такому обсязі:

- Баланс;
- Звіт про фінансові результати;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про власний капітал;
- Примітки до річної фінансової звітності;
- Звіт про доходи і витрати підприємств основної діяльності залізничного транспорту України (ф. № 14 — зал).

Фінансова звітність відділків і управлінь залізниць відображає сукупний підсумок роботи всіх підрозділів, що входять до їх складу, і містить узагальнені показники фінансово-господарської діяльності галузі (рис. 2.2).

Організаційна структура управління, сформована на залізниці, має одну особливість, яка суттєво впливає на бухгалтерський облік. Кожне структурне підприємство веде самостійно бухгалтерський облік у повному обсязі: оформлює та реєструє первинні документи, складає реєстри та фінансову звітність. Одночасно структурні підприємства є складовою частиною «Залізниці», якій вони подають фінансову звітність. Структурні підприємства та залізниця в цілому ведуть бухгалтерський облік за єдиною методологією. Основою складання фінансової звітності є національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, галузеві стандарти та нормативні документи.

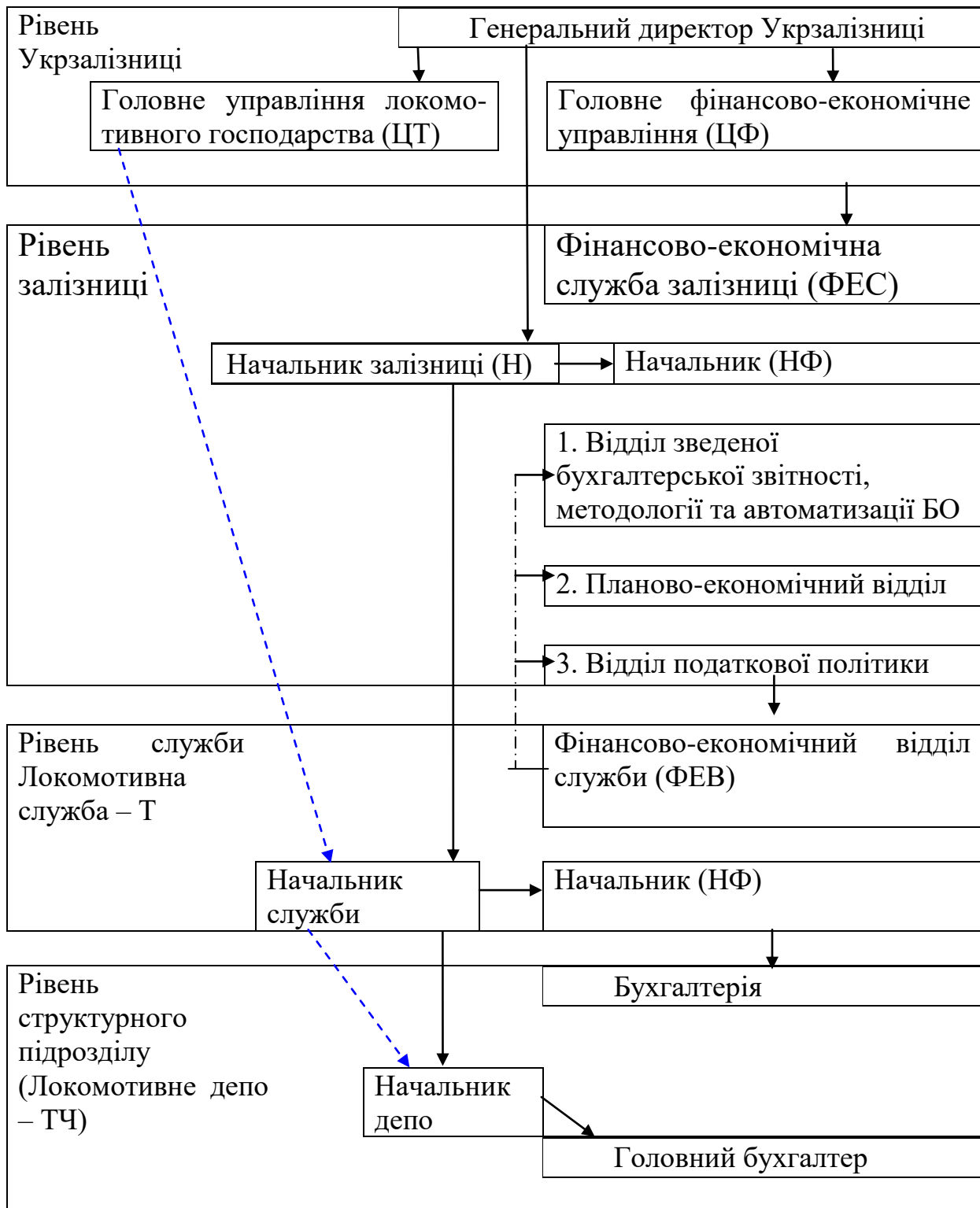


Рис. 2.2. Порядок підпорядкування і подання звітності підприємствами Укрзалізниці (на прикладі галузевої служби локомотивного господарства):

пряме підпорядкування —————>

функціональне підпорядкування - - - - ->

подання квартальної та річної звітності ······>

До таких документів належать:

- «Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положень (стандартів) бухгалтерського обліку», затверджені наказами Укрзалізниці від 22.12.99 р. № 362-ц; від 03.07.2000 р. № 254-ц; від 30.12.99 р. № 379-ц; 24.03.2000 р. № 109-ц та ін.;

- «Перелік робіт (послуг), що належать до основної діяльності залізничного транспорту, та порядок розподілу дохідних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту», затверджені постановою КМУ від 16.02.98 р. № 173;

- «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих господарських операцій в основній діяльності залізничного транспорту», затверджені наказом Укрзалізниці від 31.01.2003 р. № 29-ЦЗ.

Укрзалізниця складає та надає фінансову звітність за такими видами діяльності:

- основна діяльність підприємств залізничного транспорту;
- основна діяльність метрополітенів;
- основна діяльність промислового залізничного транспорту;
- основна діяльність підприємств промисловості;
- основна діяльність проектно-вишукувальних організацій;
- капітальне будівництво;
- основна діяльність підприємств та організацій торгівлі і громадського харчування;
- основна діяльність наукових організацій;
- основна діяльність з виробництва сільськогосподарської продукції;
- діяльність інших підприємств і організацій.

На базі нормативних документів і з урахуванням галузевих особливостей розроблено та затверджено єдину облікову політику на підприємствах основної діяльності, про що свідчить наказ Укрзалізниці від 26.07.2007 р. № 384-Ц.

2.2. Облікова політика Державної адміністрації залізничного транспорту України

Державна адміністрація залізничного транспорту України у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляє на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування на залізничному транспорті, інструкції з ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та забезпечує внесення до них змін і доповнень відповідно до нормативно-правових актів з ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Облікова політика Державної адміністрації залізничного транспорту України (далі – Облікова політика) розроблена з метою використання:

- структурними підрозділами Укрзалізниці, які ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову звітність;
- залізницями та іншими підприємствами залізничного транспорту, що входять до сфери управління Укрзалізниці.

Облікова політика Укрзалізниці розроблена на підставі Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, «Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об’єктами державної, комунальної власності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26.12.2006 р. № 1213, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України від 26.12.2006 р. за № 1363/13237, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Методичних рекомендацій по застосуванню на залізничному транспорті Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і фінансової звітності та з метою визначення облікової політики Укрзалізниці як сукупності принципів, методів і процедур, що забезпечить об’єктивне відображення фінансового стану і результатів господарської діяльності підприємств залізничного транспорту.

Призначення облікової політики – стати елементом системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку підприємств

залізничного транспорту, що входять до сфери управління Укрзалізниці. Закріплені в ній принципи та методи відповідно до принципу послідовності мають застосовуватися постійно (із року в рік).

Мета облікової політики Укрзалізниці: розкриття принципів і вимог щодо ведення бухгалтерського обліку підприємствами залізничного транспорту, складання та подання фінансових звітів, інформація що які необхідна користувачам для прийняття відповідних рішень.

Усі підприємства залізничного транспорту, які входять до сфери управління Укрзалізниці, на основі Облікової політики Державної адміністрації залізничного транспорту України та з урахуванням особливостей організації роботи та обліку на даному підприємстві розробляють і затверджують своїми наказами Облікову політику підприємства.

Структурні підрозділи основної діяльності залізничного транспорту розробляють Облікову політику підприємства з дотриманням методів, принципів і процедур бухгалтерського обліку, визначених Обліковою політикою Державної адміністрації залізничного транспорту України. Інші підприємства, що входять до сфери управління Укрзалізниці, своєю Обліковою політикою можуть визначати, за умови обґрунтування економічної доцільності, відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку інші принципи, методи та процедури ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, ніж визначені Обліковою політикою Державної адміністрації залізничного транспорту України.

Отже, підприємства залізничного транспорту та їхні структурні підрозділи своїми наказами встановлюють порядок організації бухгалтерського обліку, у якому визначається:

- перелік посадових осіб, які ведуть облік (чисельність, структура облікового апарату, його підпорядкованість і розміщення);

- перелік посадових осіб, які мають право підписувати первинні документи на здійснення господарських операцій, пов'язаних з відпусканням (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, нематеріальних активів та іншого майна;

- графік документообігу, який повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний термін його знаходження в підрозділі;

- як ведеться облік (за допомогою яких рахунків, субрахунків, документів, форм обліку, які реєстри обліку використовуються, якою є техніка ведення обліку та технологія обробки облікової інформації);

- у які терміни та як саме здійснюється збір, обробка, узагальнення та надання інформації;

- інші особливості організації роботи та ведення бухгалтерського обліку.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, покладається на керівників підприємств залізничного транспорту (їхніх структурних підрозділів) відповідно до законодавства та установчих документів.

Ведення бухгалтерського обліку на кожній залізниці забезпечує фінансово-економічна служба, яка є окремим структурним підрозділом апарату управління залізниці і підпорядкована безпосередньо начальнику залізниці.

До складу фінансово-економічної служби залізниці входять:

- відділ аналізу дебіторської заборгованості та зобов'язань;
- відділ контролю за цінами і ціновою політикою;
- відділ контролю за договірною роботою;
- відділ контролю доходів від вантажних перевезень;
- відділ контролю доходів від пасажирських перевезень;
- відділ обліку дохідних надходжень;
- відділ банківського обслуговування і розрахункових операцій;
- відділ аналізу фінансового плану;
- відділ зведеної звітності, методології та автоматизації бухгалтерського обліку;
- відділ податкової політики.

Фінансово-економічну службу залізниці очолює начальник служби, вказівки якого з питань бухгалтерського обліку та

звітності, планування, фінансування, контролю за надходженням доходів є обов'язковими для виконання всіма службами, відділами та структурними підрозділами залізниці. На інших підприємствах залізничного транспорту ведення бухгалтерського обліку покладається на бухгалтерську службу (бухгалтерію) на чолі з головним бухгалтером підприємства (структурного підрозділу).

Відповідальність головного бухгалтера та конкретні обов'язки, права та відповідальність кожного працівника бухгалтерської служби (бухгалтерії) встановлюються посадовими інструкціями, які визначаються і затверджуються керівником підприємства (структурного підрозділу), відповідно до вимог п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи, створені засобами обчислювальної техніки на машиночитаних носіях інформації, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови надання їм юридичної сили і доказовості і повинні бути записані на паперовому носії, виготовлені і розмічені за вимогами відповідного стандарту і закодовані згідно із затвердженою системою кодифікації. Облікові реєстри повинні мати повну назву, період реєстрації господарських операцій, посаду, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні. У разі складання та зберігання реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації забезпечується виготовлення копій на паперових носіях.

Для організації обліку необоротних активів на підприємствах залізничного транспорту та їхніх структурних підрозділах наказами керівників створюються постійно діючі комісії. Склад постійно діючої комісії та обов'язки, які на неї покладаються, визначені Положенням про постійно діючу комісію по організації обліку необоротних активів на підприємствах залізничного транспорту, затвердженим наказом Укрзалізниці від 03.07.2000 р. № 254-Ц (із змінами та доповненнями). Координацію роботи постійно діючих комісій підприємств залізничного транспорту, підпорядкованих

Укрзалізниці, здійснює постійно діюча комісія Укрзалізниці з організації обліку основних засобів.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства залізничного транспорту зобов'язані проводити інвентаризацію відповідно до ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів і розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69. Інвентаризація активів і зобов'язань проводиться щорічно перед складанням річної звітності, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з чинним законодавством України, у такі строки:

- станом на 01 жовтня – інвентаризація виробничих запасів;
- станом на 01 листопада – інвентаризація необоротних активів;
- станом на 01 грудня – інвентаризація інших активів і зобов'язань балансу;
- станом раз на три роки – інвентаризація бібліотечних фондів.

Склад постійно діючої інвентаризаційної комісії та положення про її повноваження затверджуються наказом по підприємству (структурному підрозділу).

2.3. Облік доходів від перевезень залізниць

Для обліку доходів залізничного транспорту важливого значення набувають чіткі визначення і розмежування окремих понять, таких як дохідні надходження, доходи від перевезень, виторг від перевезень та ін.

Дохідні надходження — це платежі, нараховані за перевезення вантажів, пасажирів, багажу, вантажобагажу, пошти і пов'язані з ними послуги, що підлягають розподілу між залізницями, які беруть участь у цих перевезеннях.

Доходи від перевезення — це кошти, які належать конкретній залізниці за виконані у її межах перевезення і пов'язані з ними послуги.

Виторг від перевезень — це грошові кошти за перевезення та інші операції, пов'язані з перевезеннями, що надходять через технологічні центри з обробки перевізних документів (ТехПД), каси залізничних станцій і вокзалів на поточні рахунки із спеціальним режимом використання (розподільчі рахунки) окремих залізниць та Укрзалізниці.

Процес виробництва (надання послуг з перевезень) на залізницях має безперервний характер: перевезення нерідко починаються на одній залізниці, а закінчуються на іншій або здійснюються за участю декількох залізниць. Тому оплата за переміщення пасажирів, вантажу тощо, отримана залізницею-відправником, не може вважатися її доходом, а повинна бути розподілена між залізницями-учасниками перевезень.

Основними завданнями бухгалтерського обліку є забезпечення контролю за повнотою збору провізних платежів і своєчасним зарахуванням їх на дохідні рахунки Укрзалізниці; своєчасне оформлення та пред'явлення покупцям розрахункових документів за відвантаженою продукцією підсобно-допоміжної діяльності залізниць; організація контролю за розрахунками з клієнтами та прийняття всіх можливих заходів з метою недопущення утворення простроченої дебіторської заборгованості з виконаних перевезень; виключення випадків використання дохідних рахунків не за призначенням; своєчасне визначення та перерахування на рахунки фінансово-економічної служби та підприємств сум, які надійшли на дохідні рахунки у складі виторгу, але не мають відношення до розрахунків за перевезення; контроль за правильністю визначення доходів від перевезень підприємств залізниці та їх перерахування у встановлені строки на рахунки підприємств.

Порядок розподілу дохідних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту затверджено спеціальною постановою КМУ від 16.02.98 р. № 173, а порядок зарахування на рахунки затверджено наказом Міністерства транспорту України від 16.08.2000 р. № 443. Доходи залізниць, одержані від основної діяльності залізничного транспорту, визначаються у межах дохідних надходжень, перерозподілених між залізницями відповідно до вказаної постанови КМУ.

Розрахунки з реалізації перевезень здійснюються централізовано і децентралізовано. Централізовані розрахунки залізниць з підприємствами, організаціями та установами за перевезення вантажів і різні послуги здійснюють Технологічні центри з оброблення перевізних документів (ТехПД).

При децентралізованих розрахунках послуги за перевезення оплачуються безпосередньо через каси станцій. Звіт про зібраний виторг, складений на підставі перевізних документів (пасажирських квитків, залізничних квитанцій і накладних тощо), станція передає для обліку дохідних надходжень у фінансову службу залізниці (НФД).

Аналітичний облік розрахунків з вантажовідправниками та вантажоодержувачами як у національній, так і в іноземній валюті за найменуваннями платників ведеться у фінансовій службі залізниці (НФД).

Для збору грошових надходжень в установах банків Укрзалізниці відкриваються допоміжні та основні дохідні рахунки, а також централізований дохідно-розподільчий рахунок Укрзалізниці згідно з Положенням про зарахування надходжень з розподільчих рахунків залізниць і підприємств Укрзалізниці на централізований розподільчий рахунок Укрзалізниці, затверджений наказом Міністерства транспорту України від 16.08.2000 р. № 443.

Особливістю рахунків є те, що залізниця не має можливості витратити їх на свої господарчі потреби. Суми виторгу, за виключенням витрат на оплату банківських послуг, дохідних рахунків, додаються на основний дохідний рахунок Укрзалізниці.

На допоміжні рахунки надходить виторг безпосередньо від станцій, а також платежі від клієнтів під час централізованих розрахунків через ТехПД. Такі рахунки відкриваються в установах банків за місцем знаходження великих станцій.

З основного дохідного рахунка управління залізниці перераховуються:

- доходи від перевезень у межах лімітів, встановлених головним управлінням бухгалтерського обліку Укрзалізниці;
- місцеві доходи управління залізниці та залізничних станцій, перебори тарифу на вантажні перевезення, суми

розрахунків з представниками інших видів транспорту при змішаних перевезеннях;

– суми, що надійшли у складі виторгу, але належні підприємствам за відпущене працівникам і службовцям паливо, квартирну плату, електроенергію, пошкодження рухомого складу та інші витрати, внесені у каси станцій за квитанціями різноманітних зборів.

Інші кошти з основного дохідного рахунка перераховуються на централізований дохідно-розподільчий рахунок Укрзалізниці.

Банківські розподільчі рахунки відкривають за місцезнаходженням управлінь залізниць (Донецької, Львівської, Одеської, Придніпровської, Південно-Західної, Південної), Центру комплексного транспортного обслуговування, Центру міжнародних взаєморозрахунків і контролю, Управління справами Укрзалізниці, Укррефтрансу, технологічних центрів з обробки перевізних документів (ТехПД) і місцями інкасації виторгу, отриманого за перевезення вантажів, пасажирів, багажу, вантажобагажу, пошти та пов'язані з цим послуги.

Бухгалтерський облік дохідних надходжень ведеться відділом доходів фінансово-економічної служби, у складі якої функціонує сектор обліку дохідних надходжень. Облік ведеться згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку основної діяльності залізниць, а саме:

3130 «Централізований дохідно-розподільчий рахунок»;

3131 «Дохідно-розподільчі рахунки управлінь залізниць і відокремлених підрозділів Укрзалізниці в національній валюті»;

3132 «Дохідні рахунки підрозділів залізниць у національній валюті»;

3133 «Рахунки для розрахунків платіжними картками в національній валюті»;

3134 «Депозитні рахунки короткострокові в національній валюті»;

3135 «Депозитні рахунки довгострокові в національній валюті»;

3136 «Акредитиви в національній валюті»;

3137 «Бюджетні рахунки суб'єктів господарської діяльності в національній валюті»;

3138 «Інші рахунки в банку в національній валюті»;

- 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті»;
- 3140 «Централізовані дохідно-розподільчі рахунки Укрзалізниці в іноземній валюті»;
- 3141 «Дохідно-розподільчі рахунки управлінь залізниць і відокремлених підрозділів Укрзалізниці в іноземній валюті»;
- 3142 «Дохідні субрахунки підрозділів залізниць в іноземній валюті»;
- 3143 «Рахунки для розрахунків платіжними картками в іноземній валюті»;
- 3144 «Депозитні рахунки короткострокові в іноземній валюті»;
- 3145 «Депозитні рахунки довгострокові в іноземній валюті»;
- 6823 «Внутрішні розрахунки за дохідними надходженнями».

Фінансова служба залізниці на суми дохідних надходжень за перевезення у прямому та місцевому сполученнях виконує бухгалтерське проведення: Дт 3131 — Кт 6823 «Внутрішні розрахунки за дохідними надходженнями».

Розрахунки з іноземними залізницями за перевезення пасажирів, багажу, вантажобагажу та пошти у прямому міжнародному сполученні та послуги, пов'язані з цими перевезеннями, а також дохідні надходження та розрахунки з експедиторськими організаціями за транзитні перевезення через територію України ведуть в Українському державному розрахунковому центрі міжнародних перевезень Укрзалізниці (далі - РЦП). Залізничні станції (у т. ч. прикордонні) складають звіти про такі перевезення встановленої форми (ф. № ІНО-1, ІНО-2, ІНО-3, ІНО-5), які після перевірки РЦП разом з відповідними документами надходять до фінансової служби залізниць (далі – НФ).

Відділ обліку доходів дирекції залізничних перевезень здійснює окремі види розрахунків, пов'язаних з перевезеннями вантажів і пасажирів, враховує операції доходів і витрат станційних кас і ТехПД, дохідних рахунків Укрзалізниці та депозитних рахунків у банку.

У відділ обліку доходів для виконання контрольно-облікових робіт надходять такі звітні документи:

а) зі станцій – касові звіти з додатком витратних документів на суми, виплачені з виторгу станцій, – 1-го числа наступного за

звітним місяця; квитанції різних зборів на погашення дефектних чеків, на опротестовані або погашені начоти та переліки;

б) від банку – витяги банку з підсобних дохідних рахунків, основного дохідного рахунка Укрзалізниці з доданням виправдовуючих документів, у тому числі зведені відомості форми ФДУ-36, грошові супроводжуючі відомості форми ФДУ-24 – щоденно; депозитні рахунки – не менше 1 разу у 5 днів;

в) від відділів (секторів) з контролю доходів фінансово-економічної служби – витяги підсумкових даних з операційних зведень, складених на підставі перевіреної операційної звітності станцій;

г) від ТехПД – балансові відомості 5-го числа наступного за звітним місяця;

д) від ІВЦ – контрольні довідки про дохідні надходження, що повідомило ДІВЦ, – 7-го числа;

е) від бухгалтерії – повідомлення про взаємні розрахунки;

ж) від інших залізниць – повідомлення зі спецрахунків протягом місяця;

и) від вагонних дільниць і депо – рахунки за використану постільну білизну з доданням квитанцій різних зборів з переліками видачі квитанцій по залізницях (у двох примірниках) – 2-го та 20-го числа;

к) від Укрпошти – рахунки за інкасацію виторгу станції, що перевезена у поштових вагонах, з доданням шляхових відомостей, а також від служби охорони – 10-го числа;

л) від пасажирської та служби вантажної та комерційної роботи – накази на перерахування грошей з дохідного рахунка за невикористані проїзні квитки та ін. – протягом місяця; з депозитного рахунка – за задоволені претензії за реалізовані вантажі – протягом місяця;

м) від управління пароплавства – рахунки з розрахунків за перевезення вантажів у змішаному залізнично-водному сполученні – протягом місяця;

н) від відділів заліків і вексельного обігу–зведення про проведені заліки – до 6-го числа наступного місяця.

Сектор обліку дохідних надходжень, крім того, враховує операції з руху грошових коштів у станційних касах, на дохідних рахунках Укрзалізниці та депозитних рахунках у банках.

Бухгалтерський облік виторгу та дохідних надходжень на залізницях ведеться за меморіально-ордерною формою або її різновидом – Журнал-головною. Щомісяця за своїми операціями сектор обліку дохідних надходжень складає баланс, але у зведений баланс залізниці з перевезеннях його дані не включаються. Дані балансу дохідних надходжень залізниця подає у ЦФ Укрзалізниці, де його дані стають частиною зведеного балансу Укрзалізниці за основною діяльністю.

Облік доходів від перевезень. Доходи залізниці від перевезень враховуються у відділі бухгалтерії фінансово-економічної служби та використовуються для розрахунку фінансового результату шляхом зіставлення їх з експлуатаційними витратами у зведеному фінансовому звіті.

Розподіл нарахованих дохідних надходжень від перевезення вантажів і пасажирів здійснюється за тарифним принципом за кожним перевізним і проїзним документом з виділенням окремих видів сполучень і статей доходів і з урахуванням частки робіт, виконаних окремими підрозділами в єдиному перевізному процесі.

Розмір доходів від перевезення вантажів визначається щомісяця виходячи із середнього по Україні рівня фактично нарахованих тарифних платежів з одного тонно-кілометра (дохідна ставка) у прямому сполученні за встановленими групами вантажів і виконаним обсягом вантажних перевезень. Розподіл доходів від перевезень у контейнерах у прямому сполученні здійснюється виходячи з тарифу за одну тонну. Суми, зазначені у квитку, проданому в прямому внутрішньодержавному сполученні через автоматизовану систему оформлення проїзних документів, розподіляються пропорційно відстані проїзду по кожній залізниці, а суми, зазначені у квитку, проданому касиром ручним способом, — пропорційно пасажиро-кілометрам за середньосітьовою дохідною ставкою. Кошти, отримані від продажу плацкарти, належать залізницям формування поїздів (вагонів).

Розподіл доходів від перевезень транзитних та експортно-імпортних вантажів, що належать іноземним організаціям, представництвам, громадянам, здійснюється пропорційно обсягам таких перевезень.

Розподіл доходів від перевезення пасажирів, багажу, вантажобагажу, пошти у міжнародному сполученні здійснює розрахунковий центр міжнародних перевезень Укрзалізниці (РЦП) пропорційно відстані, визначеній на підставі одержаних розрахункових відомостей згідно з Правилами комплексних розрахунків між залізничними адміністраціями держав-учасниць Співдружності.

Платежі та збори, нараховані за перевезення пасажирів і вантажів і виконані послуги в межах однієї залізниці, розподілу не підлягають, а зараховуються як доходи цієї залізниці.

Для встановлення порядку послідовності операцій, пов'язаних з контролем і відображенням доходів, наказом Укрзалізниці від 14.09.2001 р. № 496-Ц затверджена «Інструкція з контролю доходів на залізничному транспорті», яка зобов'язує працівників фінансово-економічних служб відповідних господарств і залізниць (НФ), інформаційно-статистичних центрів (ІСЦ) здійснювати контроль за правильним стягненням сум і своєчасним надходженням платежів від перевезень пасажирів, вантажів, вантажобагажу, пошти, додаткових зборів, а також здійснювати контроль за обліком сум платежів за відповідними статтями дохідних надходжень.

Інформація щодо обсягу виконаних залізницею перевезень отримується після обробки касових звітів станцій. Щомісяця 1-го числа начальники станцій надсилають до фінансово-економічної служби касові звіти, складені відповідно до Інструкції з ведення станційної комерційної звітності. ТехПД надсилають балансові відомості не пізніше 5-го числа наступного за звітним місяця.

Фінансово-економічна служба залізниці дані касових звітів, що надійшли зі станцій, розносить у зведення, що одночасно представляє їх реєстрацію.

Рознесення касових звітів станцій закінчується 5-го числа.

У відділі обліку доходів суми, записані у зведення, порівнюються з сумами, відображеними у зведеннях дохідних надходжень за видами зборів.

За балансними відомостями форми, що представлені ТехПД, зведення касових оборотів складаються окремо. На підставі звірення касових оборотів визначається недонесення або перевнесення по провізних платежах.

Якщо виявлене недовнесення становить незданий виторг у банк, сума відноситься на рахунок 3661, якщо недовнесення відбулося внаслідок подання дефектного чека, не прийнятого до сплати, або акцептованого платіжного доручення, - то на рахунок 3664.

Касовий звіт прибуткової та витратної сторони балансується. Підсумкові дані оброблених касових звітів розносяться у зведення касових оборотів.

Якщо виторг зданий станцією в останні дні місяця та у звітному місяці на дохідний рахунок банком не зарахований, його обліковують на рахунку 333 “Грошові кошти у дорозі у національній валюті”. Розрізняють станційний виторг у дорозі до банку та виторг у дорозі в системі банку. Останній утворюється під час перерахування виторг з допоміжних доходних рахунків на основний доходний рахунок. Станційний виторг у дорозі до банку та на кінець звітного періоду не повинний перевищувати 2-добового розміру.

Під час централізованих розрахунків через ТехПД сума за переданими у банк розрахунковими документами на кінець звітного періоду не повинна перевищувати 3-добового розміру.

Відділ обліку доходів для аналітичного обліку перевіряє загальні зведення доходних надходжень: тотожність сум касового зведення операційним сумами за графою “Стягнуто готівкою та чеками”, балансування відповідних граф і тотожність сум за розшифровками (довідками), переліками та іншими документами сум, що вказані у зведенні.

За підсумковими сумами граф загальних зведень здійснюється розмітка за кореспондуючими бухгалтерськими рахунками та групування цих рахунків. Також складаються бухгалтерські статті і здійснюється запис у книгу Журнал-головна відповідно до Вказівок до рахунків бухгалтерського обліку доходних надходжень залізниць.

Суми, що надійшли за постільну білизну, а також розрахунки з повернення цих сум відображаються відділом обліку доходів на балансовому рахунку 685 “Розрахунки за спеціальними сумами”.

На квитанції різних зборів, доданих до рахунків, вагонними дільницями та резервами провідників складаються переліки у

2 примірниках з визнанням найменування залізниці, станції, номера квитанції та дати здавання грошей. Один примірник переліку надсилається на адресу фінансово-економічної служби залізниці, що видала квитанції про одержання грошей, для порівняння з відповідними талонами квитанцій різних зборів. На квитанції різних зборів, що видані на своїй залізниці, перелік складається в одному примірнику. Виходячи з місцевих умов роботи залізниця може встановлювати порядок здавання готівки бригадами потягів до каси бухгалтерії вагонних дільниць і резерву провідників.

Доходи від перевезень являють собою грошове вираження обсягу реалізованої транспортної продукції. Їх наявність становить одну з необхідних умов госпрозрахункової діяльності підприємств. Доходи від перевезень використовуються на відшкодування експлуатаційних витрат та утворення прибутку. Завдання бухгалтерського обліку полягає у повному та своєчасному відображенні доходів і здійсненні контролю за їх надходженням.

Основою формування доходів залізниць від перевезень вантажів, пасажирів, багажу та пошти є тарифи. Залізничні тарифи – це ціна перевезень, яка регулюється державою.

Порядок формування та обліку доходів від перевезень на залізницях і підприємствах структурних підрозділів неоднаковий.

На залізницях доходи утворюються від вантажних і пасажирських перевезень, що здійснюються у місцевому та прямому сполученнях.

Перевезення сплачуються споживачами за тарифами. Залізничні тарифи – це планова ціна перевезень, що встановлюється державою виходячи з витрат суспільно необхідної праці.

Доходи від перевезень вантажів у місцевому сполученні та від перевезень пасажирів у місцевому та приміському сполученнях повністю передається залізницям, що здійснюють ці перевезення. Доходи від перевезень у прямому сполученні щомісяця розподіляються та передаються залізницям у розмірі, виходячи з середньомережної ставки, що склалася фактично по виконаному обсягу перевезень.

Фінансування та розподіл коштів Укрзалізницею між залізницями та підприємствами Укрзалізниці, залізницею між її підрозділами здійснюється відповідно до Інструкції про порядок фінансування підприємств Укрзалізниці, затвердженої наказом Укрзалізниці від 01.06.2000 р. № 198-Ц.

Розрахунки ведуть окремо з вантажних і пасажирських перевезень. Дохідна ставка з вантажних перевезень являє собою середню за мережею суму одержаних тарифних платежів на 10 т-км за групами вантажів, а за пасажирськими перевезеннями – середню за мережею суму пасажирського тарифу та інших видів доплат на 10 пас. км. Оскільки розподілу належать тільки доходи, що належать до операцій руху, попередньо з суми доходів від вантажних перевезень віднімають доходи за початкову (завантаження) і кінцеву (вивантаження) операції, а з сум доходів від пасажирських перевезень виключають доходи за початкову операцію (формування та обслуговування потягів). За вантажними перевезеннями доходи за початкову операцію передають залізницям відправлення, а за кінцеву - залізницям призначення. За пасажирськими перевезеннями доходи за початкову операцію передають залізницям формування та обслуговування потягів далекого прямування.

На підставі первинних облікових і звітних документів організується облік обсягу перевезень, а також доходів від них за окремими видами сполучень і за окремими статтями, на підставі яких у фінансово-економічних службах залізниць складаються звіти форми БОД-2, і на дорожніх обчислювальних центрах готується інформація для розподілу доходів між залізницями.

Для визначення доходів за кожною залізницею окремо ГВЦ Укрзалізниці надає Головному фінансово-економічному управлінню звіт у встановленій формі. Кінцевий підрахунок доходів за кожною залізницею від перевезень за окремими статтями здійснюється Головним фінансово-економічним управлінням Укрзалізниці.

Розмір розподілених доходів повідомляється залізницям для відображення в обліку та визначення фінансових результатів.

Кошти, що належать залізниці у рахунок доходів від перевезень, перераховуються з основного дохідного рахунка Укрзалізниці на поточний рахунок у вигляді авансів і як кінцевий

розрахунок. Аванси необхідні для покриття поточних витрат на перевезення, оскільки належні залізничні доходи від перевезень визначаються тільки у наступному місяці. Авансові перерахування здійснюються за встановленими днями тижня у межах місячного ліміту, визначеного Головним управлінням централізованих бухгалтерських розрахунків і фінансів Укрзалізниці для кожної залізниці окремо виходячи з планової суми доходів від перевезень. Ліміти повідомляються установам банку та фінансово-економічним службам залізниць.

Видані залізничні аванси Головне управління централізованих бухгалтерських розрахунків і фінансів зараховує під час визначення суми у підсумковому розрахунку.

Надходження авансів і коштів у підсумковий розрахунок фінансово-економічна служба відображає за дебетом рахунка 311 “Поточні рахунки в національній валюті” і кредитом субрахунка 6835 “З доходів від перевезень та інших операцій залізниці”.

Доходи підприємств-структурних підрозділів від експлуатаційної діяльності формуються виходячи з особливостей виконаної ними роботи та встановленого начальниками залізниці принципу фінансування підприємств транспорту.

Відповідно до наказу Міністерства транспорту України фінансування відокремлених структурних підрозділів залізниць за основною діяльністю здійснюється за кошторисом експлуатаційних витрат без утворення фінансового результату. Розрахунок та обґрунтування кошторису витрат на утримання відокремленого структурного підрозділу здійснюється виходячи з умовно нормованого розміру витрат кожного галузевого господарства залізниці у собівартості 10 т-км прив., що склалися у минулому році, які умовно приймаються за точку відліку та затверджуються відокремленому структурному підрозділу для виконання з виробничими завданнями на звітний рік з урахуванням перерозподілу.

Підприємства залізничного транспорту доходи від реалізації продукції, робіт і послуг відображають на рахунку 70 «Доходи від реалізації». З метою деталізації обліку за окремими видами доходів і джерелами їх надходження у Плані рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій Укрзалізниці передбачені додаткові субрахунки другого і третього порядку. У

складі інших операційних доходів (рахунок 71) підприємства Укрзалізниці деталізують облік лише за деякими субрахунками (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Рахунки обліку доходів від реалізації продукції, робіт і послуг підприємств Укрзалізниці

Код рахунка		Назва субрахунку
другого порядку	третього порядку	
1	2	3
701		Дохід від реалізації готової продукції
702		Дохід від реалізації товарів
703		Дохід від реалізації робіт і послуг
	7030	Дохід від вантажних перевезень залізниці
	7031	Дохід від пасажирських перевезень залізниці
	7032	Дохід від вантажних перевезень підприємств залізниці
	7033	Дохід від пасажирських перевезень підприємств залізниці
	7034	Дохід від вантажних перевезень інших підприємств Укрзалізниці
704		Вирахування з доходу
705		Дохід допоміжного виробництва
	7050	Дохід від вантажної та комерційної роботи
	7051	Дохід матеріально-технічного забезпечення
	7052	Дохід господарства станцій
	7053	Дохід від транспортно-експедиційних операцій
	7054	Дохід від обслуговування пасажирів
	7055	Дохід від реалізації води
	7056	Дохід від реалізації електроенергії
	7057	Дохід від іншого промислового виробництва
	7058	Дохід від експлуатації автотранспорту
	7059	Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва

Продовження табл. 2.1.

1	2	3
706		Дохід від послуг з ремонту та будівництва
	7061	Дохід від послуг з деповського ремонту вантажних вагонів
	7062	Дохід від послуг з деповського ремонту пасажирських вагонів
	7063	Дохід від послуг з капітального ремонту колії
	7064	Дохід від послуг з модернізації колії
	7065	Дохід від виконання будівельно-монтажних робіт
715		Одержані штрафи, пені, недоутримки
	7150	Штрафи за невиконання відповідального плану перевезень
	7151	Інші штрафи, передбачені статутом залізниць України
	7153	Інші штрафи, пені, недоутримки
	718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів
	7180	Дохід від цільового фінансування та цільового надходження на утримання Укрзалізниці
	7181	Дохід від цільового фінансування та цільового надходження з бюджету та позабюджетних фондів
	7182	Дохід від іншого цільового фінансування та інших цільових надходжень
	7183	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів
719		Інші доходи від операційної діяльності
	7190	Дохід житлового господарства
	7191	Дохід гуртожитків
	7192	Дохід комунального господарства
	7193	Дохід оздоровчих і спортивно-культурних закладів
	7194	Дохід від послуг, наданих страховим компаніям
	7195	Інші доходи від операційної діяльності

У фінансовій службі обліку доходів (НФД) нараховані дохідні надходження відображають записом:

Д-т субрах. 6832 «Розрахунки фінансово-економічної служби з відділом доходів за дебіторською і кредиторською заборгованістю», К-т субрах. 6823 «Внутрішні розрахунки за доходними надходженнями», а у фінансовій службі з обліку розрахункових операцій (НФБ) — записом:

Дт 361, 362 — Кт 6832.

Серед інших доходів підприємств залізничного транспорту, які мають певні особливості відображення на рахунках, можна виділити доходи від одержаних (нарахованих) штрафів, від погашення втрат за незбереження вантажів і т. ін.

На залізничному транспорті штрафи, нараховані за перевезеннями, відображаються такими бухгалтерськими записами:

1) у НФД:

а) передача на структурні підрозділи сум нарахованих штрафів:

Дт 377 — Кт 6831;

б) отримані кошти за нарахованими штрафами: Д-т субрах. 311 — К-т субрах. 377;

2) НФБ: Дт 6831 — Кт 6833;

3) структурних підрозділах на суму створеного доходу: Дт 6833 — Кт 715.

Кошти, отримані від винуватців у погашення втрат від незбережених перевезень, відображаються за дебетом рахунків грошових коштів і кредитом субрахунка 7195 «Інші доходи від операційної діяльності».

Відпускання електроенергії зі структурного підрозділу «Енергозбут» у структурні підрозділи залізниць відображають записом Дт 683 — Кт 7056, тобто як передачу послуг одного структурного підрозділу іншому.

Електроенергія, спожита у виробничих цілях підрозділами своєї залізниці, відображається за дебетом на відповідних субрахунках обліку витрат виробництва (рахунок 23) за елементом «Матеріальні витрати» і кредитом субрахунка 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки».

Облік операцій за рахунок місцевих доходів станції. Залізничні станції та вокзали виконують низку операцій з обслуговування пасажирів, вантажовідправників вантажоодержувачів. Під час цих операцій утворюються доходи та витрати, які називаються місцевими.

Місцевими доходами станцій є грошові кошти, що утворюються з надходжень від населення, підприємств та організацій за надані їм послуги, а також від деяких видів штрафів. Склад місцевих доходів з пасажирських і вантажних станцій передбачений Положенням про залізничну станцію.

До місцевих доходів станцій відносять комісійний збір за попередній продаж квитків та оформлення проїзних документів у потягах; плату за послуги носильників, за зберігання ручного багажу у камерах зберігання; доходи від експлуатації кімнат відпочинку транзитних пасажирів і кімнат матері та дитини; збори за оформлення повернення невикористаних квитків; плату за приймання багажу на дому та доставку його додому; надходження від продажу вантажовідправникам бирок, пломб, збори за зважування та перевірку маси вантажів; доходи від інформації вантажовідправників і вантажоодержувачів про прибуття вантажу на вхідні вузлові або сусідні станції; збори за складання накладних, заповнення бирок і маркування вантажних місць, якщо ці операції виконують працівники станцій; штрафні надходження за здачу вантажоодержувачами не очищених після вивантаження вагонів, контейнерів і за недостатнє зливання цистерн; штрафи з осіб, які порушують правила користування залізничним транспортом, стягнуті на території пасажирських і вантажних станцій начальниками цих станцій; доходи від інших послуг, що надаються пасажирам або пов'язані з обслуговуванням вантажоодержувачів і вантажовідправників.

Кошти місцевих доходів мають строго цільове призначення. Їх витрачають на утримання штату працівників, пов'язаних з обслуговуванням пасажирів, благоустроєм вокзалів і територій вантажних дворів тощо; на придбання малоцінного інвентарю, спецодягу та погашення знижки з вартості форменого одягу; на механізацію та автоматизацію окремих станційних процесів. За рахунок місцевих доходів оплачують рахунки за очищення вагонів і контейнерів, сплачують штрафи за подачу

вантажовідправникам під завантаження неочищених вагонів і контейнерів, здійснюють інші витрати, пов'язані з обслуговуванням пасажирів, вантажовідправників і вантажоодержувачів. Крім того, за затвердженими нормативами місцеві доходи станцій направляють на здійснення питань соціального розвитку та розвитку виробництва.

Місцеві витрати станцій враховують на балансах станцій і вокзалів. Для цього застосовують субрахунок 2336. За дебетом цього субрахунка відображають фактично здійснені розрахунки за рахунок місцевих доходів.

Одержання грошей від пасажирів, вантажовідправників і вантажоодержувачів за надані їм послуги оформлюють квитанціями встановленої форми. Суми місцевих доходів, що надійшли за цими квитанціями, станції та вокзали по закінченні операційного дня вносять до каси бухгалтерії, звідки їх здають до установ банку для зарахування на поточний рахунок. На підставі витягу банку з поточного рахунка станції та вокзали складають бухгалтерський запис:

Дт 311 “Поточний рахунок у національній валюті”;

Кт 7052 “Дохід господарства станцій”.

Станції суми, одержані від місцевих доходів разом з виторгом від перевезень, здають до банку на допоміжний або основний дохідний рахунок. На допоміжні дохідні рахунки надходять також місцеві доходи, що стягуються з вантажовідправників і вантажоодержувачів при централізованих розрахунках за перевезення вантажів через ТехПД.

Місцеві доходи, що надійшли на дохідні рахунки Укрзалізниці, сектор обліку Укрзалізниці дохідних надходжень передає станції шляхом взаємних розрахунків фінансово-економічної службі. Тому на належну йому суму місцевих доходів фінансово-економічна служба кредитує субрахунок 7052 у кореспонденції з дебетом субрахунку 683 “Внутрішньогосподарчі розрахунки” (з НФ).

Грошові кошти місцевих доходів станцій перераховують безпосередньо на поточний рахунок фінансово-економічної службі. Перерахування здійснюються протягом місяця авансом виходячи з фактичних доходів попереднього місяця, а в наступному місяці – у кінцевий розрахунок.

Місцеві доходи станцій можуть бути перерозподілені між станціями своєї залізниці. Вилучення або надходження коштів у порядку перерозподілу місцевих доходів станцій в обліку відображають на рахунках внутрішніх розрахунків при одночасному зменшенні або збільшенні сум на субрахунку 7052.

Місцеві доходи станцій, виділені за планом на капітальні вкладення, зберігають у банку відокремлено та враховують на субрахунку 311 “Поточні рахунки в національній валюті”. Списання з цього субрахунка здійснюють у міру сплати рахунків постачальників і підрядників, видачі коштів на заробітну плату тощо. Одночасно на фактично використані суми в обліку відображають зменшення спеціального джерела (дебет субрахунка 425) та утворюють джерело фінансування капітальних вкладень (кредит субрахунка 422 “Інший вкладений капітал”).

Аналітичний облік місцевих доходів і витрат ведуть за статтями доходів і витрат. При цьому витрати на утримання апарату управління показують за окремими статтями. Всі витрати враховують, крім того, за елементами витрат.

2.4. Облік внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків

У зв'язку з особливостями організації залізничних перевезень виникають внутрішні та внутрішньогосподарські розрахунки між підприємствами залізничного транспорту, залізницями та їх відособленими підрозділами. Внутрішні розрахунки — це розрахунки між Укрзалізницею і підприємствами, що входять до сфери її управління. Внутрішньогосподарські розрахунки — це розрахунки між окремими підприємствами залізничного транспорту та їх підрозділами. Умовою таких розрахунків є наявність у кожного з учасників окремого або самостійного балансу, що входить до складу зведеного балансу Укрзалізниці. При внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунках вимога платежу оформлюється шляхом виписування Повідомлення (Авізо) і направлення його платнику, оминаючи установи банків.

Повідомлення (Авізо) — це офіційне письмове інформування одного підприємства (підрозділу) іншим про зміни стану взаєморозрахунків, пов'язаних з наданням послуг, відвантаженням товарно-матеріальних цінностей, розподілом доходів від перевезень та іншими господарськими операціями.

Об'єктами обліку внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків є:

- дохідні надходження і доходи від перевезень;
- операції з фінансування та розподілу коштів Укрзалізницею між залізницями та підприємствами Укрзалізниці, залізницями між їх виробничо-технологічними підрозділами;
- розрахунки, пов'язані з незабезпеченням схоронності вантажу;
- розрахунки за централізовані поставки товарно-матеріальних цінностей;
- розрахунки з розподілу витрат;
- розрахунки за іншими операціями між підрозділами, що входять до сфери управління Укрзалізниці.

Операції за внутрішніми розрахунками між підрозділами, безпосередньо підпорядкованими Укрзалізниці, обліковують на субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки», а за внутрішньогосподарськими розрахунками між підрозділами, що входять до складу залізниць, підприємств та об'єднань, обліковують на субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки».

Наявність рівновеликих сум на рахунках внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків (в одних учасників за дебетом, а в інших – за кредитом) забезпечує можливість взаємовиключення їх при складанні зведеної бухгалтерської звітності.

З метою деталізації таких розрахунків і впорядкування системи звітності за цими операціями до плану рахунків бухгалтерського обліку підприємств і організацій залізничного транспорту введено рахунки третього порядку (табл. 2.2).

Як видно з наведеного переліку, кожен субрахунок призначений для відображення специфічних взаємовідносин центральних органів управління в особі фінансово-економічної служби зі структурними підрозділами як окремих залізниць, так і всієї системи підприємств і організацій, що належать до сфери управління Укрзалізниці.

Найбільш значна питома вага припадає, звичайно, на внутрішні та внутрішньогосподарські розрахунки, пов'язані з обліком і розподілом дохідних надходжень і доходів від перевезень, а також з обліком і розподілом витрат основної діяльності. Методика таких розрахунків та їх обліку передбачена «Порядком економічних взаємовідносин на залізничному транспорті України», затвердженим наказом Укрзалізниці від 03.07.2000 р. № 251-Ц.

Таблиця 2.2

Субрахунки з обліку внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків на залізничному транспорті

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
682		Внутрішні розрахунки
683		Внутрішні розрахунки з дочірніми підприємствами
	6820	Внутрішні розрахунки Укрзалізниці з підприємствами основної діяльності залізничного транспорту
	6821	Внутрішні розрахунки Укрзалізниці з підприємствами інших видів діяльності залізничного транспорту
	6822	Внутрішні розрахунки за дохідними надходженнями
	6823	Внутрішньогосподарські розрахунки
	6830	Розрахунки фінансово-економічної служби з відділом капітального будівництва залізниці
	6831	Розрахунки фінансово-економічної служби з відділом доходів за місцевими доходами та іншими надходженнями у складі виторгу
	6832	Розрахунки фінансово-економічної служби з відділом доходів за дебіторською та кредиторською заборгованістю
	6833	Розрахунки фінансово-економічної служби з підвідомчими підрозділами
	6834	Розрахунки відділків і госпрозрахункових служб з підвідомчими підрозділами

2.5. Особливості обліку основних засобів на підприємствах залізничного комплексу

Технічні засоби для здійснення процесу перевезень на залізниці складаються з рухомого складу та залізничних споруд і пристроїв, до яких відносять залізничні колії, споруди для посадки та висадки пасажирів і їх обслуговування, пристрої для зберігання, навантаження і розвантаження вантажів, автоматичні, телемеханічні пристрої та пристрої зв'язку для забезпечення безпеки руху поїздів і прискорення виробничих процесів, пристрої для екіпірування та ремонту локомотивів і вагонів, пристрої та споруди електропостачання, водопостачання, матеріально-технічного забезпечення. До особливих основних засобів на підприємствах Укрзалізниці належать локомотиви, вагони, дизельні поїзди, моторвагонні секції, земляне полотно, верхня будова колії, пристрої електрифікованих ліній, мости, тунелі тощо.

Основні засоби залізничного транспорту розподілені між окремими залізницями, а всередині залізниць — між галузевими службами, дирекціями з перевезень і лінійних підприємств. Їх обліковують, як правило, на балансі тих підрозділів, які їх експлуатують. Винятком є вантажні вагони, контейнери та деякі інші види основних засобів.

Для бухгалтерського обліку наявності і руху основних засобів Планом рахунків бухгалтерського обліку підприємств залізничного транспорту України передбачено такі субрахунки як у табл. 2.3.

Підприємства залізничного транспорту відповідно до облікової політики Укрзалізниці, затвердженої наказом від 19.01.2000 р. № 17-Ц, нараховують амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів) із застосуванням лише прямолінійного методу. Використання єдиного для усіх підприємств та усіх груп основних засобів методу амортизації пояснюється необхідністю використання єдиної методики розрахунку для отримання співставних показників зношеності основних засобів.

Таблиця 2.3

Рахунки з обліку основних засобів на підприємствах
Укрзалізниці

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
1	2	3
101		Земельні ділянки
102		Капітальні витрати на поліпшення земель
103		Будинки, споруди та передавальні пристрої
	1030	Будинки виробничі
	1031	Приватизований житловий фонд
	1032	Будинки, споруди та передавальні пристрої невиробничої сфери
	1033	Земляне полотно
	1034	Верхня будова колії
	1035	Інші споруди господарства колії
	1036	Споруди інших господарств
	1037	Передавальні пристрої господарства енергопостачання
	1038	Передавальні пристрої господарства сигналізації та зв'язку
	1039	Передавальні пристрої інших господарств
104		Машини та обладнання
	1040	Машини та обладнання (крім обчислювальної техніки)
	1041	Обчислювальна техніка
	1042	Машини та обладнання невиробничої сфери
105		Транспортні засоби
	1050	Електровози
	1051	Тепловози
	1052	Паровози
	1053	Моторвагонні секції
	1054	Дизельні поїзди та автомотриси
	1055	Вагони вантажні
	1056	Вагони пасажирські
	1057	Контейнери

1	2	3
	1058	Автомобілі
	1059	Інші транспортні засоби
106		Інструменти, прилади та інвентар
	1060	Інструменти, прилади та інвентар
	1061	Інструменти, прилади та інвентар невиробничої сфери
107		Робоча і продуктивна худоба
	1070	Робоча і продуктивна худоба
	1071	Службові собаки
108		Багаторічні насадження
109		Інші основні засоби
	1090	Інші основні засоби
	1091	Інші невиробничі основні засоби
	1092	Транспортні засоби невиробничої сфери

Згідно з цим окремим наказом Укрзалізниці від 29.12.2000 р. № 625-Ц (зі змінами, внесеними наказом від 10.10.2001 р. № 539-Ц) затверджено строки корисного використання основних засобів для визначення річних ставок амортизаційних відрахувань на залізничному транспорті України. Наприклад, для будівель з цегляними стінами встановлено термін корисного використання 140 років, для земляного полотна залізниць — 100 років, залізобетонних колодязів — 60 років, кранів мостових — 20 років, тепловозів магістральних — 20 років, вагонів пасажирських — 28 років і т. ін. [18] Усе це створило умови для застосування однакової методики нарахування амортизаційних відрахувань на всіх підприємствах, що входять до сфери управління Укрзалізниці.

2.6. Особливості бухгалтерського обліку оплати праці на підприємствах залізничного комплексу

Організація оплати праці працівників залізничного транспорту здійснюється на підставі законодавчих і нормативних актів; галузевої угоди; колективного договору між

Адміністрацією залізничного транспорту та профспілками; трудових договорів.

Система укладання колективних договорів передбачає такий механізм регулювання оплати праці, при якому основні умови оплати праці встановлюються на вищому рівні і є обов'язковими для виконання на нижчих рівнях господарювання. Це означає, що основні умови оплати праці, прийняті Галузевою угодою, обов'язкові як мінімальний гарант пільг, які надаються залізничникам і обумовлюються колективними договором у депо.

Достовірність бухгалтерського обліку залежить від якості та юридичної обґрунтованості первинної документації, тобто відповідності її чинним нормативно-правовим актам про документальне забезпечення обліку і контролю фінансово-господарської діяльності структурного підрозділу.

Порядок ведення бухгалтерського обліку оплати праці; обліку використання робочого часу; контроль порядку та умов оплати праці, інші правові засади з питань оплати праці регулюються законами України, постановами КМУ, наказами Міністерства інфраструктури, Укрзалізниці, вказівками керівництва залізниць.

Особливості використання робочого часу і часу відпочинку працівників залізниць регулюються наказом Міністерства праці та соціальної політики від 19.04.2006 р. № 138, наказом Укрзалізниці від 10.03.1994 р. № 40-Ц (зі змінами та доповненнями), колективним договором, правилами внутрішнього трудового розпорядку, графіками роботи та іншими нормативно-правовими актами.

Основними завданнями обліку праці і заробітної плати є:

- документальне оформлення відпрацьованого часу;
- контроль за використанням фонду оплати праці і премій;
- контроль за дисципліною праці і повним використанням робочого часу;
- контроль за виконанням завдань зі зростання продуктивності праці;
- своєчасний і правильний розподіл нарахованої заробітної плати і відрахувань на соціальне страхування по напрямках затрат при визначенні вартості продукції;

- здійснення правильних і своєчасних розрахунків по заробітній платі;

- збір інформації і групування показників з праці та заробітної плати для складання бухгалтерської і статичної звітності.

Наприклад: робочий час працівників локомотивних депо обліковується щоденно, при цьому облік наявності працівників на робочому місці здійснюється такими особами:

- робочий час працівників локомотивних бригад (машиністів і помічників машиністів) – черговими по депо у книзі нарядів локомотивних бригад за формою ТУ-122 „Книга нарядів локомотивних бригад та обліку порушень (зривів) безвизивної системи явки локомотивних бригад на роботу та іменних розкладів” та у картках обліку робочого часу і виробітку працівника локомотивної бригади за формою ФТУ №48 „Картка обліку робочого часу і виробітку працівника локомотивної і поїзної бригади – почасовика”; за формою ФТУ №50 „Картка обліку робочого часу і виробітку працівника локомотивної і поїзної бригади”, заповнених на підставі маршрутів форм: ТУ-3 „Маршрут машиніста”, ТУ-3а „Маршрут машиніста” і ТЕУ-2 „Маршрут машиніста електропоїзда”, а також у картках за формою ФТУ №49 „Картка обліку робочого часу і виробітку працівника локомотивної і поїзної бригади”, заповнених на підставі талонів до маршруту машиніста за формою ФТУ №52 „Талон до маршруту машиніста”;

- робочий час водіїв автомобілів і транспортно-прибиральних машин – майстрами або бригадирами, яким доручено ведення обліку і у подорожніх листах за формами: №1(міжнародна) „Подорожній лист №__ вантажного автомобіля в міжнародному сполученні” і № 2 „Подорожній лист №_ вантажного автомобіля”, що затверджені наказом Мінтрансу, Мінстату України від 29.12.95 р. № 488/346; № 3 „Подорожній лист службового автомобіля”, що затверджений наказом Держкомстату України від 17.02.98 р. № 74;

- робочий час інших працівників – майстрами цехів і начальниками безпореседніх відділів у табелях обліку використання робочого часу за формою П-5 «Табель обліку

використання робочого часу», що затверджений наказом Міністерства України від 05.12.2008 р. № 489.

Табелі здаються до бухгалтерії для нарахування заробітної плати, а тому доцільно їх складати за окремими категоріями працівників, за місцями роботи, виготовлення замовлень, робіт чи послуг. Ці дані потрібні для складання бухгалтерських проводок і внесення заробітної плати за призначенням на ті чи інші статті витрат.

Контроль за своєчасним початком, закінченням роботи і правильним використанням робочого часу впродовж робочого дня (зміни) покладається на керівників відділів, майстрів цехів та інших працівників депо.

При виконанні працівниками локомотивних бригад непоїзної роботи (наприклад участь у ремонті локомотива, виконання державних обов'язків) маршрут не видається. Ця робота оформляється табелем, а за необхідності – нарядом на відрядну або погодинну роботу з зазначенням годин і виду роботи з наступним занесенням відповідних записів у картку обліку робочого часу та виробітку.

Початком роботи локомотивних і поїзних бригад є момент явки до міста постійної роботи (у депо або до пункту зміни) за розкладом, нарядом або викликом. Закінченням роботи вважається момент здачі локомотива або поїзда в депо, пункті зміни або на шляху прямування, а у випадку нездійсненої поїздки – момент повідомлення працівника адміністрацією про відміну поїздки.

Час приймання та здачі локомотива або поїзда локомотивними і поїзними бригадами включається в їхній робочий час. Норми часу на приймання, здачу локомотивів і поїздів встановлюються адміністрацією за погодженням з профспілковим органом.

Робота локомотивних бригад здійснюється за графіками форми ТУ-158 „Графік роботи локомотивних бригад”, побудованими згідно з розкладом руху поїздів і затвердженою тривалістю безперебійної роботи, з урахуванням повного надання щотижневих днів відпочинку та з не перевищенням місячної норми робочого часу.

В електровозному депо «Харків-Жовтень» облік використання робочого часу, особового складу та розрахунки із заробітної плати здійснюються згідно з первинними документами, затвердженими наказом Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489 та наказом Укрзалізниці від 31.12.2008 р. № 589-Ц:

- наказ (розпорядження) про прийняття на роботу (форма П-1);
- наказ (розпорядження) про надання відпустки (форма П-3);
- накази про заохочення та попередження;
- наказ про припинення трудового договору (контракту) (форма П-4);
- накази про внесення змін до трудової книжки;
- особова картка працівника (форма П-2);
- особова справа;
- графік відпусток;
- наряди на відрядну роботу (форма ФТУ №10);
- маршруту машиніста (форма ТУЗ-ІСЦ при роботі електровозів у голові поїзда в одиночному проходженні; у другій тязі; у підштовхуванні; форма ТУ-3а - при маневровій роботі; форма ТЕУ-2 – при роботі секцій електропоїздів та іншими документами).

Маршрут машиніста є основним документом для розрахунку заробітної плати, обліку робочого часу локомотивних бригад, обліку експлуатаційної роботи локомотивів, витрат паливно-мастильних матеріалів та електроенергії.

При змінному обслуговуванні локомотивів бригаді видається два маршрути:

- перший, при поїзді до пункту зміни бригади при поїзді;
- другий – для повернення.

При маневровій роботі, вивізній, передавальній та інших видах змінної роботи видається окремий маршрут на кожну зміну.

Порядок заповнення маршрутів викладено в Інструкції для заповнення маршруту машиніста при інтегрованій обробці на ЕОМ, що затверджена наказом Укрзалізниці № 106-Ц від 17.04.2003 року.

Основними документами, що регламентують порядок нарахування заробітної плати та умови оплати праці працівників залізниці, є Закон України „Про систему оплати праці”, галузева угода між Державною адміністрацією залізничного транспорту України та Радою профспілки залізничників і транспортних будівельників України, Положення про умови оплати праці працівників залізничного транспорту України, затвердженого наказом Укрзалізниці від 24.03.2011р. №098-Ц і колективний договір, укладений між адміністрацією і трудовим колективом депо.

Відповідно до Наказу Укрзалізниці від 04.04.2003 р. № 88-Ц «Про затвердження показників по віднесенню відособлених структурних підрозділів залізниць та підприємств до груп (класів) з оплати праці керівників» встановлено показники, за якими підприємства поділяються на групи за оплати праці. За такими групами оплати працівникам встановлюються посадові оклади (тарифні ставки) у межах затверджених місячних *вилок* на посадові оклади відповідної категорії працівника. При цьому враховуються особисті та професійні якості працівника з врахуванням специфіки його роботи та освітньо-кваліфікаційного рівня.

Встановлення форм і систем оплати праці, умов запровадження та розмірів надбавок, доплат, премій, винагород та інших заохочувальних компенсацій і гарантій входить до компетенції адміністрації підприємств за погодженням із залізницею, носять договірний характер та обумовлюються колективним договором.

Середній заробіток для працівників у випадках, передбачених законодавством, визначається відповідно до постанов КМУ від 08.02.1995 р. №100 «Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати», №1266 «Про обчислення заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» та інших нормативних актів, що діють на залізниці.

Згідно з наказом Укрзалізниці від 28.12.2001 р. №743-Ц «Про затвердження Положення про порядок виплати надбавки за вислугу років працівникам підприємств і організацій залізничного транспорту» провадиться нарахування надбавки за

вслугу років на посадові оклади (тарифні ставки) всім працівникам депо, у розмірах передбачених даним положенням.

Відповідно до наказів і типових штатів формується штатна чисельність підприємства і затверджується штатний розпис, що регулює оплату праці та визначає фонд оплати праці по підприємству залежно від складності, обсягів виконуваних робіт і специфіки роботи.

За категоріями працівники підприємства поділяються на керівників, професіоналів, фахівців, технічних службовців та інші категорії.

Нарахування заробітної плати здійснюється за «Номенклатурою найменувань і кодів видів оплати і утримань із заробітної плати працівників залізничного транспорту України», затвердженою наказом Укрзалізниці від 24.10.2001 р. №566-Ц (зі змінами та доповненнями).

Звітність із середньооблікової чисельності та заробітної плати персоналу депо формується та надається до Управління залізниці на підставі наказу Держкомітету статистики України від 28.09.2005 р. №286 «Про затвердження Інструкції зі статистики кількості працівників»; наказу Держкомітету статистики України від 13.01.2004 р. №5 «Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати»; наказу Держкомітету статистики України від 26.10.2009 р. №404 «Про затвердження Інструкції щодо заповнення форми 1-ПВ «Звіт з праці»; 3-ПВ «Про використання робочого часу»; галузевої звітності форми 1-Т (УТО-1) та інших законодавчих і нормативних документів, що регулюють організацію та процес роботи працівників залізничного транспорту.

Комп'ютерні інформаційні системи докорінним чином змінюють процес бухгалтерського обліку на підприємствах залізничного транспорту. Автоматизована система бухгалтерського обліку «ФОБОС» (далі АСБО «ФОБОС»), що запроваджена у депо, охоплює всі господарські операції і розподіляється за модулями. Кожен з них містить у собі, за своїм призначенням, типові форми первинних документів, які за своєю формою та змістом відповідають типовим формам первинних документів, затвердженим наказами Міністерства статистики та Укрзалізниці.

З метою належної організації ведення бухгалтерського обліку і встановлення єдиних підходів до обробки та вводу інформації з первинних документів до АСБО «ФОБОС» впроваджена технологія, що передбачає участь в обробці облікової інформації широкого кола працівників депо при формуванні первинних документів, введенні даних, візуальному контролю вхідних даних, складанні форм вихідних документів, яке здійснюється на робочому місці за допомогою комп'ютера.

Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку можна поділити на три етапи:

1. Збір і реєстрація первинних даних.
2. Формування на електронних носіях масивів облікових даних і одночасне здійснення контролю за процесом обробки інформації, записаної в масивах облікових даних.
3. Отримання результатів за звітний період за запитом користувача або у вигляді реєстрів синтетичного обліку, аналітичних таблиць, довідок тощо.

Витрати на виплату заробітної плати обліковуються на основі первинних документів: маршрут машиніста; наряди на виконання робіт; таблиці обліку використання робочого часу та ін.

Інформація про робочий час та відпочинок локомотивних бригад, вводиться на робочому місці працівників оперативно-технологічного обліку для автоматизованого розрахунку маршрутів машиністів через «Автоматизовану систему управління заробітною платою локомотивних бригад» (далі АСУ ЗЛБ ЛОКБРИГ), що вносяться з маршруту машиніста.

АСУ ЗЛБ ЛОКБРИГ функціонує у всіх підпорядкованих структурних підрозділах Південної залізниці. За допомогою цієї системи здійснюється автоматизований розрахунок робочого часу та відпочинку для подальшого розрахунку заробітної плати локомотивними бригадам.

Облікова форма ТУЗ-ІСЦ маршруту машиніста є універсальною на всіх залізницях України, її реквізитний склад забезпечує відображення всіх видів робіт з тяговим рухомим складом і локомотивними бригадами. Структура облікової форми відповідає всім необхідним вимогам для використання маршруту машиніста в умовах електронного документообігу.

У депо маршрут машиніста відкривається на робочих місцях чергового по депо для виконання роботи локомотивних бригад з ведення пасажирських поїздів.

По завершенню роботи локомотивною бригадою, незалежно від депо її приписки, по пункту обороту провадяться доповнення маршрутів машиніста даними про роботу бригади. Цей факт підтверджується розрахунковою квитанцією, яка надається локомотивній бригаді.

Після здачі локомотива машиніст підписує і здає маршрут черговому по депо, який перевіряє правильність записів даних маршруту.

Понаднормові години роботи членів локомотивних бригад визначаються працівниками контори оперативно-технологічного обліку та нарядником поїзних бригад за картками обліку робочого часу після закінчення місяця шляхом порівняння фактично відпрацьованих годин з місячною нормою.

Тривалість робочого часу і часу відпочинку після поїздки визначається нарядником згідно з положенням про робочий час і час відпочинку працівників залізничного транспорту.

Час простою працівників локомотивних бригад відмічається в маршрутах і підсумовується в картках обліку робочого часу. Зазначені відмітки, завірені відповідними посадовими особами, використовуються для обліку простоїв, установлення їх причин і винуватців, а також для оплати часу простоїв.

Крім зазначеної інформації, після оброблення маршруту машиніста отримують інформацію щодо:

- обліку локомотивного парку та його використання (місце розташування, середньодобовий пробіг);
- пробігу локомотива;
- обсягів виконаних робіт;
- інформації про витрати електроенергії та палива локомотивними бригадами та інші показники.

Під час приймання маршрутів від локомотивних бригад провадиться їх візуальний контроль. При виявленні помилок у записах маршруту, посадова особа (черговий по депо або нарядник) вимагає від машиніста виправлення неправильно зроблених записів. Будь-які виправлення в маршруті повинні обов'язково засвідчуватись підписом особи, яка їх зробила.

Дані маршрутів за формами ТУ-3, ТУ-3а та ТЕУ-2, перевірені черговим по депо, щодня записуються працівником контори оперативно-технічного обліку до картки обліку робочого часу та виробітку працівника локомотивної бригади-почасовика за формою ФТУ №48 „Картка обліку робочого часу і виробітку працівника локомотивної і поїзної бригади-почасовика” та вносяться до АСУ ЗЛБ ЛОКБРИГ.

Картки обліку робочого часу та виробітку працівника локомотивної бригади відкриваються на початку кожного місяця за номерами, наданими локомотивним бригадам. Записи до картки робляться вручну.

Після внесення даних маршрутів, нарядів і табелів до карток обліку робочого часу їх використовують для розрахунку заробітної плати локомотивних бригад.

За допомогою АСУ ЗЛБ ЛОКБРИГ процес обробки маршруту машиніста автоматизується, виконується повний логічний контроль і повний його розрахунок, проводиться ведення маршруту машиніста на рівні депо, потім забезпечується доступ до них за мережею передачі даних через ІСЦ.

У кінці місяця дані про фактично відпрацьований час локомотивними бригадами депо на підставі маршрутів передаються в електронному вигляді через мережу до бухгалтерії депо для нарахування заробітної плати.

Дані автоматизованої системи АСУ ЗЛБ ЛОКБРИГ з даними АСБО «ФОБОС» повинні збігатися, тому що оплата за години фактичної роботи, години роботи ввечері та вночі; години понаднормованої роботи та інші години фіксуються у системі ЛОКБРИГ, а вже остаточний розрахунок оплати праці здійснюється через спеціальну програму бухгалтерського обліку з розрахунку заробітної плати «ФОБОС».

За допомогою автоматизованої системи бухгалтерського обліку «ФОБОС» на підставі всіх первинних документів бухгалтер із заробітної плати у депо здійснює повний розрахунок місячної заробітної плати працівників депо.

Кожна господарська операція, яка відбувається на підприємстві, не повинна уникнути документування. Документуванням господарських операцій у депо займаються не

тільки працівники бухгалтерії, а й інші посадові особи виробничо-технологічних і технічних відділів.

Для уточнення переліку посадових осіб, які здійснюють господарські операції, їх документування з метою упорядкування переліку здійснюваних господарських операцій і строків їх оформлення первинними документами і передачі їх на обробку до бухгалтерії керівник депо затверджує «Графік документообігу», що є безпосереднім додатком до наказу «Про облікову політику».

Графіком документообігу передбачається оптимальна кількість відділів і виконавців, через які проходять первинні документи, мінімальні строки його перебування у відділі та ін.

Приклад схеми документообігу в локомотивному депо наведено в табл. 2.4.

Для синтетичного обліку розрахунків з заробітної плати з працівниками використовують рахунок 66 "Розрахунки за виплатами працівникам". Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку основної діяльності залізниць рахунок 66 має такі субрахунки:

- 6610 «Розрахунки за заробітною платою»;
- 6620 «Розрахунки з депонентами»;
- 6630 «Розрахунки за іншими виплатами».

Сальдо за цими рахунками відображає кредиторську заборгованість перед працівниками з нарахованій заробітної плати, що не виплачена.

За кредитом субрахунка 6610 „Розрахунки за заробітною платою” відображаються нараховані суми з оплати праці та інших виплат, а за дебетом обліковуються утримання і виплати із заробітної плати. На підставі накопичувальної відомості-зведення розподілу заробітної плати складаються облікові записи за кредитом рахунка 66 і дебетом рахунків витрат.

Нараховану заробітну плату працівників відносять на витрати підприємства записом:

Дт 2300 «Виробництво» або Дт 9110 «Загальновиробничі витрати пасажирських перевезень», або Дт 9214 «Адміністративні витрати з пасажирських перевезень»;

Кт 6610 «Розрахунки за заробітною платою».

Матеріальну допомогу, що нараховується всім категоріям працівників за рахунок прибутку, відображають за дебетом субрахунка 9490 «Інші витрати операційної діяльності».

Працівникам також здійснюється оплата за невідпрацьований час:

- основних і додаткових щорічних відпусток, а також суми грошових компенсацій у разі невикористання їх;

- суми заробітної плати, що зберігаються за основним місцем роботи працівників, за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів;

- оплата спеціальної перерви в роботі у випадках, передбачених законодавством, оплата пільгового часу неповнолітнім;

- оплата працівникам, які залучаються до виконання державних або громадських обов'язків, якщо вони виконуються в робочий час;

- оплата працівникам-донорам днів обстеження, здавання крові та відпочинку, що надаються після кожного дня здавання крові, або днів, приєднаних за бажанням працівника до щорічної відпустки;

- оплата, що зберігається за працівником, який підлягає медичному огляду, за основним місцем роботи за час перебування в медичному закладі на обстеженні;

- оплата простоїв не з вини працівника;

- оплата за час відрядження, що зберігається за виконуваною роботою, але не нижче середнього заробітку працівника та інше.

Облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам депо ведеться за дебетом субрахунку 4710 „Забезпечення виплат відпусток” і за кредитом 6610 «Заробітна плата».

За кредитом субрахунку 4710 „Забезпечення виплат відпусток” відображається нарахування забезпечень у кореспонденції з дебетом рахунків обліку витрат. За дебетом субрахунку 4710 „Забезпечення виплат відпусток” відображається використання нарахованих забезпечень у кореспонденції з кредитом субрахунку 6510 «Розрахунки за страхуванням» і субрахунку 6610 „Розрахунки за заробітною платою”.

Суму нарахованих відпускних, що припадає на дні наступного місяця, потрібно відобразити тим самим обліковим записом у наступному місяці.

У балансі суму відпускних, виплата яких припадає на наступний місяць, показують в активі статті «Інші дебітори».

Суми нарахованих допоміг з тимчасової втрати працездатності та інші суми, виплачувані із засобів соціального страхування, відображають за дебетом субрахунка 6510 «За соціальним страхуванням».

Типові кореспонденції рахунків наведено в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Типові кореспонденції бухгалтерських рахунків в операціях з оплати праці в локомотивному депо

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків та ознака аналітичного обліку			
	Дебет		Кредит	
	Суб-рахунки	Аналітичний облік	Суб-рахунки	Аналітичний облік
1	2	3	4	5
1. Нарахована заробітна плата (основна, додаткова, інші виплати, що належать і не належать до фонду оплати праці)				
- локомотивним бригадам електровозів у пасажирському русі	2313	231360	661	За кожним працівником, видами виплат та утримань
- працівникам і бригадирам, зайнятим на поточних ремонтах електровозів (ПР-3, ПР-2, ПР-1)	2313	231361	661	За кожним працівником, видами виплат та утримань
- працівникам і бригадирам, зайнятим технічним обслуговуванням (ТО-4, ТО-3, ТО-2, ТО-5)	2313	231372, 231373, 231374, 231374	661	За кожним працівником, видами виплат та утримань

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
- працівникам і бригадирам, зайнятим екіпіруванням	2313	231365	661	За кожним працівником, видами виплат та утримань
- начальникам цехів, майстрам, диспетчерам, інженерам-технологам, інструкторам-машиністам, що утримуються за рахунок: а) перевезень; б) допоміжної діяльності	9110 9120	9110500 9120500	661 661	За кожним працівником, видами виплат та утримань
- нарахування заробітної плати, пов'язані з підготовкою кадрів: а) з перевезень; б) допоміжної діяльності	9110 9120	9110501 9120501	661 661	За кожним працівником, видами виплат та утримань
- нарахування заробітної плати працівникам апарату управління: а) з перевезень; б) допоміжної діяльності	9210 9220	9210550 9220550	661 661	За кожним працівником, видами виплат та утримань
Добові, відшкодування витрат на проїзд і проживання при відрядженнях виробничого персоналу:				За кожним працівником, видами виплат та утримань

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
а) з перевезень; б) допоміжної діяльності	9110 9120	9110502 9120502	372 372	
Добові, відшкодування витрат на проїзд і проживання при відрядженнях працівників апарату управління: а) з перевезень; б) допоміжної діяльності	9210 9220	9210551 9220551	372 372	За кожним працівником, видами виплат та утримань
2. Утримано із заробітної плати працівників: 1) за пенсійним забезпеченням; 2) єдиний соціальний внесок; 3) за договорами індивідуального страхування; 4) податок на доходи фізичних осіб; 5) за виконавчими документами; 6) профспілкові внески; 7) за формений одяг	6610 6610 6610 6610 6610 6610 6610	За кожним працівником, видами виплат та утримань	6510 6515 6540 6416 6853 6856 3772	За кожним працівником, видами виплат та утримань
3. Проведено відрахування на соціальні заходи у відсотках до заробітної плати: 1) на пенсійне забезпечення;	2313	Статті Номенклатурі витрат	6510	

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
2) на Єдиний соціальний внесок	2313		6515	
4. Інші виплати працівникам. Витрати на проведення медичних оглядів працівників	9210 9220	9210505 9220505	6856	За кожним кредитором
Здійснено відрахування для забезпечення виплати відпусток:		За відповідними статтями витрат		За видами забезпечень
а) працівникам	2313		4710	
б) загально-виробничому персоналу	9110 9120	9110500 9120500	4710 4710	За видами забезпечень
в) адміністративному персоналу	9210 9220	9210550 9220550	4710 4710	За видами забезпечень
Нараховані суми, пов'язані з оплатою відпусток:				За кожним працівником, видами виплат та утримань
а) заробітна плата	4710	За видами забезпечень	6610	
б) відрахування на соціальні заходи	4710		6516	
Одержані кошти в касу з поточного рахунку на виплату заробітної плати	3010		3110	
Внесено в касу підзвітною особою	3010		3720	За підзвітними особами
Видана з каси заробітна плата працівникам	6610	За кожним працівником, видами виплат та утримань	3010	

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
Депонована заробітна плата	6610	За кожним працівником, видами виплат та утримань	6620	За кожним працівником і термінами виникнення
Виплачено із каси депоновану заробітну плату	6620	За кожним працівником і термінами виникнення	3010	
Внесений на поточний рахунок виторг, що надійшов до каси	3110		3010	
Видано з каси підзвітній особі	3720		3010	
Проведено розрахунки з заробітної плати з працівниками за допомогою карток НСМЕП	6610	За кожним працівником, видами виплат та утримань	3777	За кожним дебітором
Перераховані кошти для виплати заробітної плати за допомогою карток НСМЕП	3777	За кожним дебітором	3110	
Перераховано податок з фізичних осіб	6416		3110	
Перераховані суми до пенсійного фонду	6510, 6511		3110	
Перераховані суми за соціальним страхуванням	6515		3110	
Перераховані суми за індивідуальним страхуванням	6540	За кожним працівником	3110	

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
Перераховані суми, утримані із заробітної плати працівників за виконавчими документами	6853	За кожним працівником	3110	
Перераховані профспілкові внески, утримані із заробітної плати працівників	6856	За кожним працівником	3110	

З метою регулювання оплати праці відповідно до умов чинного законодавства України із нарахованого фонду оплати праці та заробітної плати працівників утримуються страхові внески до цільових державних фондів.

З 01.01.2011 р. набрав чинності Закон України «Про збір та облік Єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (далі ЄСВ), метою якого є злиття зборів до фондів: пенсійного страхування; соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності та збору на випадок безробіття.

Перелік видів оплати, з яких не утримуються страхові внески, наведений у спеціальній номенклатурі найменувань і кодів видів оплати і утримань із заробітної плати працівників залізничного транспорту. До таких виплат належать: вихідна допомога; відрядні; виплати з відшкодування збитків, заподіяних каліцтвом; одноразові виплати у зв'язку з виходом на пенсію тощо. Крім того, із нарахованої заробітної плати утримуються видані аванси; суми на користь третіх осіб за виконавчими документами або за згодою працівника (аліменти; суми в погашення заподіяної матеріальної шкоди; заборгованості з квартплати; штрафи; кредити; утримання за отриманий формений одяг; підзвітні суми; вартість неповерненого інструменту тощо).

У бухгалтерському обліку утримання із заробітної плати відображається за дебетом субрахунку 6610 «Розрахунки за заробітною платою» з кредиту таких субрахунків:

- 6416 «Податок з доходів фізичних осіб»;
- 6515 «Єдиний соціальний внесок»;
- 6856 «Профспілкові внески»;
- 3720 «Розрахунки з підзвітними особами»;
- 6853 «Розрахунки за виконавчими документами»;
- 3770 «Розрахунки з іншими дебіторами» (на суму відшкодування завданих збитків; оплати за формений одяг; перерахування по внесках в установах банку тощо). Розрахунок за заробітної платою з кожним працівником відображається в розрахунковій відомості форми П-50 „Розрахункова відомість”. У розрахунковій відомості групується інформація про працівника (табельний номер, ПБ); сума нарахованої заробітної плати за видами оплат; сума утримань із заробітної плати за їх видами та сума до видачі.

Разом з платіжною відомістю складаються вкладиші в особовий рахунок, розрахунковий листок, а також зведені відомості нарахування зарплати, утримань із зарплати, відомості розподілення зарплати за балансовими субрахунками і статтями витрат, видами оплати та інші відомості.

Розрахункові листки по зарплаті видаються на руки працівникам, а вкладиші, в яких є такі самі показники, вкладаються в особові рахунки працівників для накопичення інформації про доходи.

Виплату заробітної плати здійснюють за допомогою карток національної системи масових електронних платежів (далі НСМЕП) на підставі оформлених платіжних відомостей, що здаються до установи банку, і шляхом перерахування на особові рахунки працівників здійснюється видача їм заробітної плати. Платіжні відомості реєструються в переліку платіжних документів, який відкривається на кожний календарний рік.

Організація виплати заробітної плати з використанням карток НСМЕП здійснюється на підставі договорів про обслуговування працівників за допомогою НСМЕП.

При кожному перерахуванні на транзитний рахунок суми належних до видачі коштів заробітної плати банку надається оригінал списку працівників, у якому вказується: прізвище, ім'я, по батькові (повністю), дата надання списку, сума, що підлягає зарахуванню кожному працівнику на його картковий рахунок,

ідентифікаційний код працівника. Кожна сторінка цього списку підписується керівником і головним бухгалтером і завіряється печаткою. Разом зі списком до банку надається електронна копія цього списку на диску.

На рахунках бухгалтерського обліку операції відображаються таким чином:

1) за дебетом субрахунку 3777 „Розрахунки з працівниками по заробітній платі за допомогою платіжних карток” і кредитом субрахунку 3110 „Поточні рахунки в національній валюті” – на суму, що підлягає зарахуванню на картки НСМЕП;

2) за дебетом субрахунку 9210 „Адміністративні витрати” і кредитом субрахунку 3110 „Поточні рахунки в національній валюті” – за послуги банку;

3) за дебетом субрахунку 661 „Розрахунки за заробітною платою” і кредитом субрахунку 3777 „Розрахунки з працівниками по заробітній платі за допомогою платіжних карток” - суми зарплати, що зараховані кожному працівнику.

Для прикладу, проведемо розрахунок заробітної плати працівникам-почасовикам за приблизним штатним розписом. Підставою для оплати праці працівникам-почасовикам є таблиць обліку використання робочого часу.

1. Згідно з наказом №85/В начальник депо Власенко В.І. знаходився у щорічній відпустці з 18.08.2011 по 28.08.2011 р. включно (10 календарних днів).

Сума відпускних розраховується шляхом множення середньоденної заробітної плати за розрахунковий період на кількість календарних днів відпустки. Таку формулу можна подати як:

$$B = \text{З.П.ср.} * \text{Ккд}, \quad (2.1)$$

де В – сума відпускних;

З.П.ср. – середньоденна заробітна плата за розрахунковий період;

Ккд – кількість календарних днів відпустки.

Середньоденна заробітна плата розраховується за формулою

$$\text{З.П.ср.} = \text{З.П.з.п.} / \text{Кд.п.}, \quad (2.2)$$

де З.П.з.п. – загальна сума нарахованої заробітної плати за розрахунковий період;

Кд.п. – кількість днів у розрахунковому періоді (355), за вирахуванням святкових (10 дн.).

У даному випадку, сума відпускних для Власенко В.І. складатиме

$$\text{З.П.ср.} = 55000 \text{ грн} / 355 \text{ дн.} = 154,93 \text{ грн};$$

$$\text{В} = 154,93 * 10 = 1549,30 \text{ грн.}$$

Слід зазначати, що у начальника депо Власенка В.І. сукупний дохід за серпень 2011 р. становить 9900,72 грн, це означає, що податок на прибуток буде утримуватись у двох розмірах: 15% і 17%.

Згідно з п. 167.1 ст. 167 Податкового Кодексу ставка податку на дохід фізичної особи складає 15% бази оподаткування, у даному випадку у формі загальної місячної заробітної плати. Якщо ж загальна сума отриманих платником податку у звітному місяці доходів перевищує десятикратний розмір мінімальної заробітної плати, встановленої на 1 січня 2011 р. – 9410,0 грн (941*10), ставка податку становить 17% суми перевищення з урахуванням податку, сплаченого за ставкою 15%.

Для утримання податку на доходи із суми заробітної плати, що перевищує максимальну суму доходу Власенка В.І., на яку нараховується єдиний соціальний внесок, потрібно таку суму заробітної плати умовно поділити на три частини:

1) сума, до якої застосовується ставка податку 15% і з якої утримується єдиний соціальний внесок (у 2011 р. – 9410,0 грн.);

2) сума, до якої застосовується ставка 17% і з якої утримується єдиний соціальний внесок. Визначається як різниця між максимальною сумою доходу, з якого стягується єдиний внесок, і максимальною сумою заробітної плати, з якої податок на прибуток утримується за ставкою 15%. У 2011 р. така різниця протягом всього року дорівнювала 4705,0 грн. (14115,0 грн. – 9410,0 грн.);

3) сума, до якої застосовується ставка 17% і з якої не утримується єдиний соціальний внесок. Визначається як різниця між фактичною сумою заробітної плати і максимальною сумою доходу, з якого стягується єдиний соціальний внесок. З кожної частини доходу податок на прибуток обчислюється окремо.

На підприємствах щокварталу планується резерв на щорічні відпустки за коефіцієнтом, що доводить до підприємства галузева служба. Цей коефіцієнт на виплату відпусток складає 0,123 від фонду оплати праці депо. Відрахування на соціальні заходи становить 37,61%.

Суму нарахованих відпускних відносять на витрати підприємства. Забезпечення може створюватися за вибором підприємства для рівномірного віднесення оплати відпусток на собівартість.

Для цього визначають прогнозну суму відпускних на наступний рік і щомісячно 1/12 частину цієї суми списують на витрати з одночасним збільшенням суми забезпечення. Відображення у бухгалтерському обліку має вигляд: Дт 23, 91, 92, 93 ..., Кт 4710. А в період масових відпусток нарахування відпускних здійснюється проведенням: Дт 4710 «Забезпечення відпусток», Кт 6610 «Заробітна плата».

Для бухгалтерського відображення суми відпускних для Власенка В.І. здійснюється за проводкою:

Дт 9210 «Адміністративні витрати»;

Кт 4710 «Забезпечення виплат відпусток» - 1549,30 грн.

Матеріальна допомога включається до інших операційних витрат і відображається:

Дт 949 «Інші витрати»;

Кт 661 «Зарплата» - 2500,00 грн.

2. На підставі наказу, відряджений Коваленко М.В., заступник начальника депо з експлуатації, до м. Києва на 4 дні, з 03.08.2011 по 06.08.2011 р. включно.

Відповідно до ст. 121 КЗпПУ працівникам, які направлені у відрядження, виплачуються добові, вартість проїзду, витрати з найму житла та оплата праці за виконуваною роботою, але не нижче середньої заробітної плати працівника. Оплата праці здійснювалась за його середнім заробітком за останні два місяці (липень і червень), згідно з п. 8 постанови КМУ від 08.02.1995 р. №100 «Про затвердження порядку обчислення середньої заробітної плати». Розрахунок середньоденної заробітної плати на оплату відрядження можна подати у вигляді формули

$$З.П.ср. = З.П.з.п. / Кд.п., \quad (2.3)$$

$З.П.ср. = 10082,75 \text{ грн} / 36 \text{ дн.} = 280,00 \text{ грн.}$

$ВД = 280,00 * 3 = 840,00 \text{ грн,}$

де ВД – сума за відрядження;

36 – робочі дні за попередній період.

Слід визначити, що порядок розрахунку оплати щорічної (навчальної) відпустки і лікарняних відрізняються. При розрахунку оплати лікарняних розрахунковим періодом вважається 6 останніх календарних місяців перед настанням випадку хвороби, а при розрахунку щорічної (навчальної) відпустки 12 останніх календарних місяців перед настанням відпустки. При цьому оплата за дні тимчасової непрацездатності здійснюється тільки за робочі дні, тоді як при щорічній (навчальній) відпустці за календарні.

У Коваленка М.В. страховий стаж на момент настання хвороби складає 20 років, тобто компенсація за ці дні складатиме у розмірі 100% середньої заробітної плати. Сума для оплати лікарняних становитиме

$Лікарняні = 23320,00 \text{ грн} / 122 \text{ р. дн.} * 5 \text{ р. дн} * 100\% = 955,74 \text{ грн.}$

У бухгалтерському обліку суми оплати листків тимчасової непрацездатності для Коваленка М.В. відображається проводкою:

Дт 9210 «Адміністративні витрати»;

Кт 661 «Заробітна плата» - 955,74 грн.

3. Розрахуємо заробітну плату прибиральнику виробничих приміщень Кравчук Н.В. із застосуванням податкової пільги.

Згідно зі ст.169.4.1 Податкового кодексу України податкова соціальна пільга (Псп) застосовується до нарахованої заробітної плати, якщо її розмір не перевищує суми, що дорівнює розміру місячного прожиткового мінімуму, діючого для працездатної особи на 1 січня звітного податкового року, помноженого на 1,4 та округленого до найближчих 10 гривень:

$Псп = 941,0 \text{ грн.} * 1,4 = 1317,4 \text{ грн.}$

Округлюємо 7,40 грн до 10,0 грн, звідси: Псп = 1320,0 грн. Це означає, що максимальна величина сукупного нарахованого доходу платника податку не повинна перевищувати у 2011 р. 1320,00 грн на місяць.

Розмір податкової соціальної пільги до 2014 р. для цієї категорії працівника становить 470,50 грн, тобто 50% мінімальної заробітної плати, встановленої на 01.01.2011 р. Сукупний дохід у прибиральниці Кравчук Н.В. складає 1149,50 грн (1045,00+ 104,50, посадовий оклад і 104,50 премія).

Сукупний дохід менший за максимальну величину, це дає право на податкову пільгу, відповідно:

$$\text{ЄСВ} = 1149,50 * 3,6\% = 41,38 \text{ грн};$$

$$\text{ПВ} = 1149,50 * 2\% = 22,99 \text{ грн};$$

$$\text{ПП} = (1149,50 - 41,38 - 470,50) * 15\% = 95,64 \text{ грн.}$$

Усього на руки 989,49 грн.

Розрахуємо заробітну працівникам-відрядникам депо Харків «Жовтень» на прикладі слюсарів з рухомого складу 3, 4, 5 та 6 розрядів.

Заробітна плата для працівників-відрядників у депо нараховується виходячи з кількості проведених ремонтів і розцінок за них.

Програма деповського ремонту, що затверджується та погоджується зі службою локомотивного господарства на рік, є підставою для виконання робіт та оплати за них. Відділ ремонту у депо щомісячно складає план видів ремонту згідно з річною програмою, затверджує начальником депо та доводить до майстрів цехів.

Згідно з Правилами внутрішнього трудового розпорядку слюсарі з ремонту рухомого складу працюють за щоденним обліком праці.

На слюсаря 6 розряду Литвина В.В. покладено керівництво бригадою з доплатою у розмірі 20% тарифної ставки (за чисельність працівників від 5 до 10 осіб).

Підставою для розрахунку місячного заробітку для працівників, які працюють на відрядно-преміальній системі оплати праці, є наряд виконаних робіт.

Згідно з табелем обліку використання робочого часу та наряду за виконані роботи у серпні 2011 р. розрахуємо заробітну плату бригаді за цей місяць:

1. Литвин В.В., слюсар з ремонту рухомого складу 6 розряду:

$(12,00 * 175) * 1,314 * 10\% = 3035,34 + 525,00 + 168,00 =$
 $= 3728,34$ грн;

$2100,00 * 25\% = 525,00$ грн;

$2100,00 * 8\% = 168,00$ грн,

де 12,00 – годинна тарифна ставка;

175 – місячна норма годин на серпень за щоденним обліком робочого часу;

1,314 – коефіцієнт відрядного приробітку, розрахований за нарядом;

25% – розмір надбавки за вислугу років, що нараховується на тариф;

8% – розмір доплати за шкідливі умови праці;

10% – розмір премії, встановлений на серпень, що нараховується на весь заробіток.

2. Дорошенко А.М., слюсар з ремонту рухомого складу 5 розряду:

$(11,00 * 175) * 1,314 * 10\% = 2782,40 + 385,00 + 154,00 =$
 $= 3221,40$ грн;

$1925,00 * 20\% = 385,00$ грн, надбавка за вислугу років;

$1925,00 * 8\% = 154,00$ грн, доплата за шкідливі умови праці.

3. Акімов Ф.Р., слюсар з ремонту рухомого складу 5 розряду:

$(11,00 * 175) * 1,314 * 10\% = 2782,40 + 288,75 + 154,00 =$
 $= 3225,15$ грн;

$1925,00 * 15\% = 288,75$ грн, надбавка за вислугу років;

$1925,00 * 8\% = 154,00$ грн, доплата за шкідливі умови праці.

4. Трубка А.О., слюсар з ремонту рухомого складу 4 розряду:

$(10,00 * 175) * 1,314 * 10\% = 2529,45 + 175,00 + 140,00 =$
 $= 2844,45$ грн;

$1750,00 * 10\% = 175,00$ грн, надбавка за вислугу років;

$1750,00 * 8\% = 140,00$ грн, доплата за шкідливі умови праці.

5. Резцов О.А., слюсар з ремонту рухомого складу 3 розряду:

$(9,00 * 175) * 1,314 * 10\% = 2276,51 + 288,75 + 154,00 =$
 $= 2512,76$ грн;

$1575,00 * 7\% = 110,25$ грн, надбавка за вислугу років;
 $1575,00 * 8\% = 126,00$ грн, доплата за шкідливі умови праці.

Згідно з «Методикою розрахунку оплати праці працівників локомотивних бригад» нарахування заробітної плати провадиться автоматизовано з бланка маршруту машиніста форми ТУЗ-ІСЦ.

За серією локомотива визначається вид тяги, а за номером поїзда визначається вид руху, згідно з яким визначаються рахунок і стаття витрат. При нарахуванні заробітної плати з маршруту машиніста робота з кожним поїздом розглядається окремо. Фактичний час роботи визначається від часу явки локомотивних бригад на роботу до часу прибуття цим поїздом на кінцеву станцію. Для нарахування заробітної плати визначається час роботи з відповідним поїздом згідно з описаною технологією, який множиться на відповідний тариф виду роботи.

Приклад розрахунку заробітної плати за місяць для однієї локомотивної бригади, що працювала у пасажирському русі.

Робота локомотивних бригад, як правило, планується за графіком руху поїздів, але це тільки план. У пік літніх пасажирських перевезень він відрізняється від фактично відпрацьованого часу. Припустимо, що локомотивна бригада у складі Калюжного Р.В. та Конотова В.М. відпрацювала згідно з іменним графіком руху поїздів.

1. Маршрут № 25200, поїзд № 179 «Харків-Луганськ».
2. Маршрут № 25301, поїзд № 171 «Харків-Донецьк».
3. Маршрут № 25392, поїзд № 63 «Харків-Київ».
4. Маршрут № 25400, поїзд № 175 «Харків-Сімферополь».
5. Маршрут № 25405, поїзд № 609 «Харків-Куп'янськ».
6. Маршрут № 25460, поїзд № 621 «Харків-Маріуполь».
7. Маршрут № 25490, поїзд № 241 «Харків-Євпаторія».
8. Маршрут № 25501, поїзд № 255 «Харків-Київ».
9. Маршрут № 25551, поїзд № 803 «Харків-Дніпропетровськ».
10. Маршрут № 26115, поїзд № 58 «Харків-Чернігів».
11. Маршрут № 27100, поїзд № 245 «Харків-Феодосія».

Дані про робочий час та відпочинок, що зафіксувалися у АСУ ЗЛБ ЛОКБРИГ за серпень 2011 року:

- фактично відпрацьований час згідно з маршрутами – 178,94 год;

- норма годин для змінних працівників на серпень – 173,0;
- відпрацьовано понад норму робочого часу – 5,94 год.

Дані про робочий час і відпочинок локомотивних бригад, бланк маршруту машиніста форми ТУЗ-ІСЦ додається.

Розрахунок зарплати має такий вигляд:

1. Машиніст електровоза Калюжний Р.В.

Тарифна ставка за роботу у пасажирському русі – 16,00 грн:
 $173,0 \text{ норм. год} * 16,00 \text{ грн} = 2768,00 \text{ грн.}$

Доплата за роботу у вечірні години – 20% годинної тарифної ставки:

$16,00 * 20\% = 3,80 \text{ грн.}$

$3,80 \text{ грн.} * 23,60 \text{ год.} = 89,68 \text{ грн.}$

Доплата за години роботи вночі – 40% годинної тарифної ставки:

$16,00 \text{ грн} * 40\% = 6,40 \text{ грн.}$

$6,40 \text{ грн} * 46,18 \text{ год} = 295,55 \text{ грн.}$

Надбавка за вислугу років – 20% тарифної ставки згідно з положенням нараховується тільки на місячну норму робочого часу:

$16,00 \text{ грн} * 20\% = 3,20 \text{ грн.}$

$3,20 \text{ грн} * 173,0 \text{ год} = 553,60 \text{ грн.}$

Доплата за години роботи у святкові дні в межах норми робочого часу:

$16,00 \text{ грн} * 9,0 \text{ год} = 144,00 \text{ грн.}$

Оплата за понадурочні години роботи здійснюється у подвійному розмірі:

1) оплата за роботу понад норму робочого часу 100% тарифної ставки:

$16,00 \text{ грн} * 5,94 \text{ год} = 95,04 \text{ грн.}$

2) доплата за роботу понад норму робочого часу 100% годинної ставки:

$16,00 \text{ грн} * 5,94 \text{ год} = 95,04 \text{ грн.}$

Оплата за години перепочинку, у пункті обороту – 11,00 грн / год:

$11,00 \text{ грн} * 30,20 \text{ год} = 332,20 \text{ грн.}$

Надбавка за клас кваліфікації машиніста нараховується на фактично відпрацьований час (незалежно від місячної норми годин):

$16,00 \text{ грн} * 20\% = 3,20 \text{ грн.}$

$3,20 \text{ грн} * 178,94 \text{ год} = 572,61 \text{ грн.}$

Премія за нагін запізнень – 3% від тарифної ставки:

$16,00 \text{ грн} * 3\% = 0,48 \text{ грн.}$

$0,48 \text{ грн} * 94,0 \text{ год} = 45,12 \text{ грн.}$

Всього: за серпень 2011 р. машиністу Калюжному Р.В. нараховано заробітної плати на суму – 5159,21 грн.

2. Помічник машиніста електровоза Кононов В.М.

Тарифна ставка за роботу у пасажирському русі – 13,60 грн:

$173,0 \text{ норм. год} * 13,60 \text{ грн} = 2352,80 \text{ грн.}$

Доплата за роботу у вечірні години – 20% годинної тарифної ставки:

$13,60 \text{ грн} * 20\% = 2,72 \text{ грн.}$

$2,72 \text{ грн} * 23,60 \text{ год} = 64,19 \text{ грн.}$

Доплата за години роботи вночі – 40% годинної тарифної ставки:

$13,60 \text{ грн} * 40\% = 5,44 \text{ грн.}$

$5,44 \text{ грн} * 46,18 \text{ год} = 251,22 \text{ грн.}$

Надбавка за вислугу років – 15% тарифної ставки на норму робочого часу:

$13,60 \text{ грн} * 15\% = 2,04 \text{ грн.}$

$2,04 \text{ грн} * 173,0 \text{ год} = 252,92 \text{ грн.}$

Доплата за години роботи у святкові дні в межах норми робочого часу:

$13,60 \text{ грн} * 9,0 \text{ год} = 122,40 \text{ грн.}$

Оплата праці за понадурочні години роботи у подвійному розмірі:

1) оплата за роботу понад норму робочого часу 100% тарифної ставки:

$13,60 \text{ грн} * 5,94 \text{ год} = 80,78 \text{ грн.}$

2) доплата за роботу понад норму робочого часу 100% тарифної ставки:

$13,60 \text{ грн} * 5,94 \text{ год} = 80,78 \text{ грн.}$

Доплата за години перепочинку в пункті обороту – 9,60 грн / год:

$9,60 \text{ грн} * 30,2 \text{ год} = 289,92 \text{ грн.}$

Надбавка за право управління локомотивом нараховується на фактично відпрацьований час (незалежно від місячної норми годин):

$13,60 \text{ грн} * 20\% = 2,72 \text{ грн.}$

$2,72 \text{ грн} * 178,94 \text{ год} = 486,72 \text{ грн.}$

Премія за нагін запізнень – 3% від тарифної ставки:

$13,60 \text{ грн} * 3\% = 0,41 \text{ грн.}$

$0,41 \text{ грн} * 94,0 \text{ год} = 38,54 \text{ грн.}$

Всього: за серпень місяць помічнику машиніста Конотову В.М. нараховано – 3935,77 грн.

Розрахунки відпускних, лікарняних, відряджень за серпень 2011 р. наведені в розрахункових листках.

Аналітичний облік витрат на оплату праці і пов'язаних з ними розрахунків здійснюється за кожним працівником на підставі персональних особових рахунків по заробітній платі, які відкриває бухгалтерія, на підставі виписок із наказу про прийняття на роботу.

Наприкінці місяця дані про виробіток і заробітну плату групуються через системи АСУ ЗЛБ ЛОКБРИГ та АСБО «ФОБОС» і нагромаджуються за особовими рахунками працівників; видами робіт, що виконувалися, і видами оплат. На підставі цих даних складаються розрахунково-платіжні відомості на заробітну плату, які виступають первинними документами для обліку розрахунків з оплати праці.

За дебетом субрахунку 661 «Розрахунки за заробітною платою» обліковуються операції з утримання із заробітної плати, виплати готівкових коштів і депонування. Із нарахованих сум заробітної плати проводяться обов'язкові та добровільні утримання. До обов'язкових належать:

1) утримання податку з доходів фізичних осіб:

Дт 6610 Кт 6416 «Розрахунки з податку на прибуток»;

2) утримання Єдиного соціального внеску:

Дт 6610, Кт 6515 «Розрахунки за соціальним страхуванням»;

3) утримання за виконавчими документами:

Дт 6610, Кт 6853 «Розрахунки за виконавчими документами».

До необов'язкових – за дозволом працюючих із заробітної плати можуть бути інші утримання (нестачі, допущений брак виробництва, добровільні відрахування, наприклад профспілкові внески тощо):

1) утримання профспілкового внеску:

Дт 6610, Кт 6856 «Розрахунки з профспілками».

Також за письмовими заявами із заробітної плати бухгалтерія може здійснити вирахування на оплату індивідуальних позик, оформлених через підприємство, з добровільного страхування, за товари, продані в кредит.

Різниця між сумою нарахованої зарплати і утриманнями всіх видів підлягає виплаті готівкою з каси або через банкомат на платіжні картки.

Типові кореспонденції рахунків наведено в табл. 2.6

Таблиця 2.6

Господарські операції з обліку праці та її оплати в депо

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	Дебет	Кредит	
1	2	3	4
Нарахована заробітна плата працівникам, зайнятим на будівництві нових споруд, придбанні основних засобів	1511	6610	11442,4
Нарахована заробітна плата працівникам підприємства, які виконували роботи на виробництві	2313	6610	1401,90
Нарахована заробітна плата працівникам з виправлення браку	24	6610	921,90
Нарахована заробітна плата за час відпустки:	4710	6610	1521,0

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
- якщо створюється резерв відпусток; - якщо резерв відпусток не створюється	2313,911 ,921,93	6610	1100,0
Нарахована заробітна плата працівникам за рахунок коштів цільового фінансування і цільового надходження	483	6610	2139,80
Нараховано суму допомоги з тимчасової непрацездатності, вагітності, пологів та інші виплати за рахунок соціального страхування	6520	6610	153,41
Нарахована заробітна плата загальнопромислому персоналу	911	6610	2429,50
Нарахована заробітна плата загальногосподарському персоналу	921	6610	2012,10
Нарахована заробітна плата комісійним продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту	93	6610	165,20
Нарахована заробітна плата працівникам житлово-комунальних і обслуговуючих підприємств, дитячих закладів та інших закладів оздоровчого та культурного призначення	9490 9493	6610 6610	1179,00 12560,00

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4
Нарахована заробітна плата працівникам, які зайняті на виконанні робіт з ліквідації основних засобів	976	6610	985,10
Нарахована заробітна плата працівникам, які зайняті на відновлювальних роботах з ліквідації стихійного лиха, катастроф, аварій та інших надзвичайних подій	99	6610	879,10
Утримано із заробітної плати працівників за допущений брак	6610	24	230,48
Виплачена заробітна плата, допомога з тимчасової непрацездатності, вагітності і пологів, суми наданих підприємством трудових і соціальних пільг працівникам, премій	6610	301	423,10
Утримано із заробітної плати працівників:			
- неповернені підзвітні суми;	6610	372	112,00
- за відшкодування підприємству завданих збитків у результаті нестач, втрат від псування цінностей, розкрадання;	6610	375	212,20
- по виконавчих листах та інші утримання за згодою працівників	6610	377	103,00

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4
Утримано із заробітної плати засновників внески до статутного капіталу підприємства	6610	46	98,20
Утримано із заробітної плати працівників прибутковий податок	6610	6410	5738,00
Утримано із заробітної плати працівників:	661 0	657	1645,0
- ЄСВ;	6610	6850	654,02
- профспілкові внески			
Утримано із заробітної плати вартість виданих у рахунок оплати праці продуктів і наданих послуг	6610	701,703	254,0
Депоновані суми невиданої заробітної плати	6610	662	1074,9
Перерахована заробітна плата для виплати через платіжні картки	662	3777	1074,9

Всі структурні підрозділи залізниці відповідно до ст. 4 Закону України “Про державну статистику України” надають звітність про кількісний склад працівників. Статистичні дані повинні бути достовірними і надаватися у повному обсязі у встановлені терміни за визначеними адресами. Порядок подання статистичних даних визначається у формах звітності.

Галузева і статистична звітність про чисельність працівників і фонд оплати праці повинна складатись підприємствами, що мають самостійний баланс і самостійно нараховують заробітну плату. Несамостійні підрозділи (цехи, дільниці, бригади тощо) включаються до звіту того підприємства, на балансі якого вони знаходяться.

Керівники підприємств і головні бухгалтери несуть персональну відповідальність за достовірність даних, відображених у статистичній звітності, і правильність її складання.

Для відображення даних щодо обліку робочого часу; чисельності працівників; фонду оплати праці та середньомісячної заробітної плати бухгалтер із заробітної плати або безпосередній виконавець, на якого покладено виконання тієї чи іншої звітності, надають таку звітність:

1. Звіт за формою 1-ПВ (місячна) - до територіальних органів державної статистики щомісячно не пізніше 7-го числа. Одночасно зі звітом за останній місяць кожного кварталу (січень - березень, січень - червень, січень – вересень та січень – грудень) подаються звіти за формами 1-ПВ (квартальна) і 3 – ПВ (термінова – квартальна) «Звіт про використання робочого часу».

2. Звіт форми 1-Т (УТО-1) «Про чисельність працівників і фонд оплати праці» - до служби локомотивного господарства залізниці щомісячно до 7 числа місяця наступним за звітним.

Звіт форми 1-Т (УТО-1) (галузевий) передбачає облік чисельності і фонду оплати праці працівників депо, а також їхньої середньомісячної заробітної плати. Він провадиться за такими видами робіт (джерелами фінансування): експлуатаційні роботи, адміністративний персонал; персонал, зайнятий поточним ремонтом; допоміжне виробництво, інша діяльність; інша операційна діяльність. Звіт подається до галузевої служби з метою контролю за фондом оплати праці, середньооблікової чисельності працівників і виявлення їх середньомісячної заробітної плати.

3. Якщо підприємство виконує іншу операційну діяльність, то надається звіт форми УТО-2 (ІОД) „Звіт про чисельність та фонд оплати праці працівників, які виконують іншу операційну діяльність”.

4. Звіт форми 1 (ПД) «Про фонд оплати праці, за видами оплат».

5. Звіт форми 1(ПІ) «Про витрати на відрядження, листки непрацездатності».

2.7. Особливості обліку надходження і використання виробничих запасів на підприємствах залізничного комплексу

Організація і забезпечення безперервного процесу залізничних перевезень вимагають функціонування чіткої і злагодженої системи матеріально-технічного постачання в галузі.

Управління процесом матеріально-технічного постачання, а також регулювання виробничо-господарської діяльності у сфері організації і забезпечення цього процесу залізницями та їх відокремленими структурними підрозділами проводяться централізовано і належать виключно до компетенції Укрзалізниці, яка здійснює функції господарюючого суб'єкта.

Матеріально-технічне забезпечення в комплексі охоплює такі взаємопов'язані процеси планування матеріальної потреби, як заготовка матеріальних ресурсів, організація зберігання матеріальних запасів і відпуск матеріалів споживачам. Ці функції здійснюють Головне управління матеріально-технічного постачання Укрзалізниці, служби матеріально-технічного постачання залізниць, відповідні підрозділи підприємств.

В Укрзалізниці організацію постачання виробничих запасів, тобто функції централізованого забезпечення підприємств залізничного транспорту товарно-матеріальними цінностями покладено на ДП „Укрзалізничпостач” (ЦХП), на залізницях - на служби матеріально-технічного забезпечення.

Розрахунок потреби в сировині, матеріалах, запасних частинах, виробках, спецодязі і спецвзутті – відповідальний, першочерговий етап роботи служби матеріально-технічного забезпечення. Це – обґрунтування матеріальних заявок. Допущені в розрахунках потреби помилки можуть призвести до невідповідності матеріальних фондів, що виділяються на дійсно необхідні потреби, тобто до їх завищення або заниження.

Товарно-матеріальні цінності, які закупаються ЦХП у постачальників, відвантажуються транзитом постачальниками безпосередньо підприємствам (структурно-технологічним підрозділам) залізничного транспорту. Відносини між ЦХП і залізницями щодо постачання ТМЦ регулюються шляхом укладання договорів.

Основними завданнями служби є визначення потреби залізниці в матеріально-технічних ресурсах, розроблення матеріальних заявок, розрахунків і обґрунтування потреб, отримання і розроблення планів постачання, складання зведених специфікацій у цілому по залізниці.

Державне підприємство матеріально-технічного забезпечення «Укрзалізничпостач» — найбільший постачальник для потреб залізниць України продукції як спеціального, так і загального призначення. Підприємство здійснює централізоване комплексне постачання залізницям, підприємствам та організаціям Укрзалізниці запасних частин, обладнання, матеріалів для верхньої будови колії, палива та мастильних матеріалів, виконуючи такі функції: контроль за витратами матеріально-технічних ресурсів, цінами, нормативами; координація діяльності підприємств та організація матеріально-технічного забезпечення залізничного транспорту України; створення єдиної автоматизованої інформаційної системи управління матеріально-технічним забезпеченням залізничного транспорту з метою оптимізації постачання і руху матеріальних ресурсів. ДП «Укрзалізничпостач» укладає договори з постачальниками та одержувачами згідно з централізованим планом матеріально-технічного забезпечення підприємств Укрзалізниці. У відповідності з умовами договору товар надходить або на склади ДП «Укрзалізничпостач», або транзитом кінцевому споживачеві.

Запаси визначаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена.

ПСБО 9 “Запаси” визначає запаси як активи :

- що утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримують для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Для цілей бухгалтерського обліку на залізничному транспорті запаси включають у себе:

– сировину і матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

– незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою деталей, вузлів, виробів і незакінчених технологічних процесів;

– незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, що складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємство ще не визнало доходу;

– паливо (нафтопродукти, тверде паливо та інші види палива);

– готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, передбаченим договором або іншими нормативно-правовими актами;

– товар у вигляді матеріальних цінностей, що придбаний та утримується підприємством з метою подальшого продажу;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

– молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9.

Для забезпечення безпечної роботи виробництва на складах підприємства завжди мають бути матеріальні цінності в межах норм, передбачених потребою підприємства.

Важливою умовою правильної організації обліку матеріальних цінностей є розроблення номенклатури матеріалів, кожна група матеріалів може складатися із сотень і тисяч назв. Для раціонального обліку матеріалів, який би сприяв оперативній роботі, плануванню та бухгалтерському обліку, необхідно розробити деталізоване групування матеріалів. З цією метою на підприємстві перелік найменувань окремих видів матеріалів класифікується за визначеною ознакою. Матеріали поділяються на групи, а групи на підгрупи.

За кожною назвою, сортом матеріалів закріплюється постійний шифр, що має бути проставлений на всіх документах, пов'язаний з обміном матеріалів. Цим шифром користуються також в аналітичному обліку.

Перелік матеріалів, згрупованих за характерною для них ознакою і відповідним чином зашифрованих із зазначенням одиниці виміру, називається номенклатурою матеріалів. По кожному номенклатурному номеру запасів встановлюються нормативи запасу матеріалів і норми витрачання кожного виду матеріалів на кожен вид робіт і продукції, що необхідно для контролю за станом залишків матеріалів на складах у межах потреб, а також за правильним їх використанням у виробництві.

Отже, необхідними умовами правильної організації обліку матеріальних цінностей на підприємствах залізниць є:

- правильна організація складського господарства;
- наявність інструкції з обліку запасів;
- правильне групування запасів;
- розроблення номенклатури запасів;
- розроблення нормативу запасів і норм витрат запасів.

Розрахунок нормативу запасів товарно-матеріальних ресурсів здійснюється відповідно до «Методики розрахунку нормативу запасів матеріально-технічних ресурсів на залізничному транспорті», затвердженої наказом Укрзалізниці від 28.12.2001 р. №738-Ц.

У структурних підрозділах для контролю за дотриманням нормативу запасу, для контролю залишків запасу, що залишаються без руху, складається довідка форми М-18 «Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу».

Матеріальні, сировинні та паливні ресурси є одним з найважливіших ресурсів залізничного комплексу, тому й документальне оформлення надходження, наявності витрачання зазначених ресурсів є досить відповідальним процесом, який повинен забезпечити необхідну інформацію як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріальних цінностей. Це обумовлює масовість операцій з їх придбання та відпуску для експлуатації.

Оскільки кожна операція повинна бути документально оформлена і відображена в облік, масовість таких операцій робить процес документування досить трудомістким.

Для обліку руху матеріалів застосовується типова облікова документація, що відповідає вимогам основних положень з обліку матеріалів і пристосована для автоматизованої обробки інформації. Кількість примірників документів, що виписуються, і їх документообіг визначаються з урахуванням особливості організації матеріально-технічного забезпечення і системи обліку.

Облік надходження запасів на підприємство, їх вибуття, внутрішнє переміщення, інвентаризація, уцінка тощо оформляються типовими документами, які затверджуються Держкомстатом. Якщо для оформлення госпоперації типових форм документів немає, то підприємство самостійно складає первинні документи, враховуючи те, що вони повинні містити обов'язкові реквізити.

У випадку централізованої доставки матеріалів автотранспортом постачальник виписує товарно-транспортну накладну (типова форма № 1- ТН) у чотирьох екземплярах:

- а) споживачу – для оприбуткування матеріалів;
- б) постачальнику – для списання цінностей;
- в) для пред'явлення рахунка для оплати по взаєморозрахунках;
- г) для нарахування заробітної плати водіям автотранспорту (накопичуються у зв'язку з подорожніми листами (типова форма № 2).

ТМЦ, які закупаються ЦХП у постачальників, відвантажуються транзитом постачальниками безпосередньо підприємствам (структурно-технологічним підрозділам) залізничного транспорту. Відносини між ЦХП і залізницями щодо постачання виробничих запасів регулюються шляхом укладання договорів.

На суму відвантажених постачальником ТМЦ ЦХП виписує авізо (повідомлення) службам (галузевим (Т, Л, В, БМЦС та ін.), НХ, НФ, ЦФ) і надсилає їх структурному підрозділу або іншому виробничо-технологічному підрозділу галузевої служби залізниці – вантажоодержувачу для підтвердження отримання виробничих

запасів і здійснення розрахунків. На підставі цих авізо служба, у підпорядкуванні якої знаходиться вантажоодержувач, здійснює контроль за роботою по актах звірки та проведенням розрахунків; служба НХ здійснює контроль за поставками в цілому по залізниці; служба НФ здійснює контроль за складанням активів звірки та проведенням розрахунків; ЦФ – проведення внутрішніх розрахунків; ЦХП разом із авізо надсилає структурному підрозділу – вантажоодержувачу супроводжувальні документи на запаси: рахунок – фактуру, податкову накладну на кожну партію відвантаженої продукції, товарно-транспортну накладну, сертифікати якості виробника продукції.

Приймання ТМЦ від ЦХП проводиться за кількістю та якістю згідно інструкцією №П-6 від 15.06.1965 р. та №П-7 від 25.04.1966 р.

Виробничо-технологічний підрозділ – вантажоодержувач залізниці, прийнявши продукцію, акцептує протягом 2 днів після отримання відповідних документів на поставлену продукцію за умови її фактичного отримання (прийняття продукції) 5 екземплярів авізо і передає в галузеву службу, у підпорядкуванні якої знаходиться, і в служби НХ, НФ, ЦХП та ЦФ УЗ.

Начальник служби визначає своїм наказом відповідальних:

– за здійснення контролю за поставлені ТМЦ (технічний працівник);

– за проведенням розрахунків з ЦХП (фінансовий працівник).

На підставі акцептованого авізо виробничо-технологічні підрозділи проводять розрахунки з ЦХП через НХ, НФ та ЦФ.

У момент здавання експедитором матеріалів на склад матеріально-відповідальна особа (комірник) перевіряє відповідність кількості, якості і асортименту матеріалів документам постачальника. Одні з них відображають кількість відправленого вантажу (накладні), інші – якість (сертифікати, паспорти і т. ін.). При відповідності показників документів фактичній наявності товарознавець виписує прибутковий ордер (форма № М-4).

Прибуткові документи складаються у день надходження матеріалів. Прибуткові ордери, накладні та акти містять загальні

реквізити: найменування постачальника, найменування матеріалів, їх кількість, ціну, суму, підписи осіб, що прийняли і здали матеріали. Окремо зберігаються на складі матеріали, прийняті на відповідальне зберігання.

При отриманні продукції, що не відповідає якості, комплектності, асортименту, кількості, передбаченими умовами договору, згідно з „Порядком розрахунків за поставлені ТМЦ між ДП „Укрзалізничпостач“ і залізницями та обліку ведення претензійно-позовної роботи“, затвердженим наказом Укрзалізниці від 30.04.04 р. №329-ЦЗ, виробничо-технологічний підрозділ-вантажодержувач повинен забезпечити відповідне складання повного пакета документів, визначених ст. 6 ГПК України, п. 25 Інструкцій № П-6, П-7, наказом Укрзалізниці від 17.07.03 р. № 180-Ц і передати їх для оформлення претензії.

Акт про приймання матеріалів (форма № М-7) застосовується для оформлення матеріальних цінностей, що надійшли без платіжних документів і у випадку розходжень (кількісних і якісних) з даними документів, що супроводжують.

Для участі у прийманні матеріалів і складанні актів відповідно до Інструкцій П-6, П-7 обов'язковим є виклик представника ЦХП та постачальника в добовий термін, що необхідно визначити в договорах ЦХП з постачальниками і залізницями. Про прийняте рішення ставиться позначка в акті приймання продукції.

До врегулювання спірного питання виробничо-технологічний підрозділ-вантажодержувач таку продукцію приймає на відповідальне зберігання і обліковує її на позабалансовому рахунку 023 „Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні“.

Структурний підрозділ, як вантажодержувач, акцептує авізо на суму фактично отриманих ТМЦ, які відповідають специфікації до договору поставки, за виключенням неякісної продукції, нестач або бракованої продукції згідно зі складеними рекламациями.

У 10-денний термін з дня отримання спірної продукції структурний підрозділ на підставі складених актів (рекламацій) заявляє від імені залізниці претензію до ЦХП.

У разі недодавання до претензії всіх документів, необхідні для її розгляду, або неякісного складання акту (рекламації) ЦХП в 10-денний термін з дня отримання повертає претензію залізниці з конкретним зазначенням недоліків складеного акту (рекламації).

ЦХП в 10-денний термін з моменту отримання претензії направляє від свого імені претензію постачальнику.

При неотриманні відповіді протягом одного місяця згідно з п. 8, ст. 269 Господарського кодексу України залізниця подає позов до Господарського суду до ЦХП та виробника продукції.

Випадки вияву прихованих дефектів продукції, порушення роботи обладнання протягом гарантійного терміну повинні бути обумовлені в договорах поставки з конкретним зазначенням відшкодування вартості ремонту, сплати штрафних санкцій.

У разі, коли рішення Господарського суду прийнято не на користь залізниці, ЦХП передає їй дебіторську заборгованість за претензією, а залізниця відносить таку суму на збитки, визначає винних осіб для відшкодування завданих збитків.

У бухгалтерському обліку ця господарська операція відображається за дебетом субрахунка 944 „Сумнівні та безнадійні борги" і кредитом субрахунка типові форми первинного обліку запасів 682 „Внутрішні розрахунки".

Для ведення складського обліку виробничих запасів використовуються затверджені наказом Мінстату України від 21.06.96 р. №193 „Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів", які подані в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Типові форми первинного обліку запасів

Форма	Найменування	Зміст операції
1	2	3
М-1	«Журнал обліку вантажів, що надійшли»	ведеться перелік матеріалів, що надійшли від постачальників, заповнюється працівниками постачання
М-2	«Довіреності»	для одержання матеріалів від постачальників

Продовження табл. 2.7

1	2	3
М-2а	«Акт списання бланків довіреностей»	списання використаних довіреностей
М-4	«Прибутковий ордер»	складається при надходженні матеріалів
М-7	«Акт про приймання матеріалів»	для оприбуткування запасів
М-8	«Лімітно-забірна картка»	систематичний відпуск цінностей виробничим одиницям
М-9	«Лімітно-забірна картка»	систематичний відпуск цінностей виробничим одиницям
М-10	«Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів»	при відпуску матеріалів понаднормово
М-11	«Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»	для одноразового відпуску цінностей
М-12	«Картка складського обліку матеріалів»	облік надходження та вибуття цінностей за кількістю
М-13	«Реєстр приймання-здавання документів»	фіксуються документи, які підтверджують надходження та вибуття запасів
М-14	«Відомість обліку залишків матеріалів на складі"»	підсумкові дані на кінець місяця на підставі даних карток
М-15	«Акт про приймання устаткування»	підстава для записів у форму М-12
М-15а	«Акт приймання-передачі устаткування до монтажу»	підстава для записів у форму М-12
М-16	«Матеріальний ярлик»	оформлюється на кожен номенклатурний номер запасу

Продовження табл. 2.7

1	2	3
М-18	«Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу»	складається в разі, якщо залишок наявних запасів є меншим за розрахункові норми
М-19	«Матеріальний звіт»	містить інформацію про надходження і вибуття товарно-матеріальних цінностей за весь період матеріально-відповідальної особи
М-21	«Інвентаризаційний опис»	запис підсумків інвентаризації
М-23	«Акт про витрату давальницьких матеріалів»	підстава для записів у форму М-12
М-28	«Лімітно-забірна картка»	систематичний відпуск цінностей виробничим одиницям (облік у підрозділі)
М-28а	«Лімітно-забірна картка»	систематичний відпуск цінностей виробничим підрозділам (облік у комірника)
ПУ-81	«Акт про стан матеріалів верхньої будови колії»	інформація про стан знятих з колії старопридатних матеріалів верхньої будови колії
ПУ-48	«Акт здачі кілометра для виконання робіт і приймання виконаних робіт»	інформація про кількість укладених у колію старопридатних матеріалів верхньої будови колії

Для одержання матеріалів від постачальників уповноваженій особі видається довіреність форми М-2 чи М-26,

які затверджені Міністерством статистики України від 21.06.96 р. № 192 та перелік від 07.10.96 р. № 291.

На кожному структурному підрозділу матеріально-відповідальних осіб затверджується наказом керівника. Між матеріально-відповідальними особами та керівництвом дистанції колії укладаються письмові угоди про матеріальну відповідальність згідно з положенням «Про визначення розміру і порядок покриття шкоди, заподіяної працівником підприємству, установі, організації залізничного транспорту, що входять до сфери управління Державної адміністрації залізничного транспорту України», затвердженим наказом від 05.11.1999 р. № 315-Ц.

Повна матеріальна відповідальність настає у таких випадках:

- коли між працівником і підприємством порушений укладений письмовий договір про зобов'язання працівника нести повну матеріальну відповідальність за зберігання майна та інших цінностей, переданих йому на зберігання або з іншою метою;

- майно та інші цінності були отримані працівником під звіт за разовим дорученням або за іншими разовими документами;

- збиток заподіяний працівником, що знаходився у нетверезому стані;

- збиток заподіяний діями працівника, що містять ознаки злочину;

- збиток заподіяний нестачею, навмисним знищенням або навмисним псуванням матеріалів, напівфабрикатів, виробів (продукції);

- відповідно до законодавства на працівника покладена повна матеріальна відповідальність за збиток, заподіяний підприємству під час виконання трудових обов'язків;

- збиток, заподіяний не під час виконання трудових обов'язків;

- у незаконному звільненні або переведенні працівника на іншу роботу винна посадова особа.

Щомісяця виробничо-технологічні підрозділи служб локомотивного господарства одержують акти звірки розрахунків з ЦХП.

У разі включення до акту звірки неакцептованих сум виробничо-технологічний підрозділ складає протокол

розбіжностей і направляє його до служби для складання зведених даних щодо розрахунків з ЦХП і передачі їх службі НФ для подальшої роботи.

Крім централізованого забезпечення, деякі матеріальні цінності структурні підрозділи закупають в інших підприємствах залізничного транспорту, а також в організаціях інших міністерств і відомств.

Для одержання матеріалів від постачальників уповноваженій особі видається довіреність форми М-2 чи М-2б, які затверджені Міністерством статистики України від 21.06.96 р. №192 та від 07.10.96 р. №291.

Довіреність в одному екземплярі видає бухгалтерія підрозділу під розписку одержувачу. Кожна довіреність реєструється в Журналі реєстрації довіреностей, де одержувач розписується за одержання цієї довіреності.

Всі матеріальні цінності, які надходять до підрозділу, повинні бути своєчасно оприбутковані на складі, що оформляється бухгалтерським записами: за дебетом рахунка 20 “Виробничі запаси” і кредитом субрахунків 631 “Розрахунки із вітчизняними постачальниками”, 372 “Розрахунки із підзвітними особами” та ін.

Документальне оформлення операцій із сировиною, матеріалами здійснюється з використанням типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів, затв. наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. №193.

Матеріали, які надходять в підрозділ, повинні ретельно перевірятись на відповідність їх асортименту, кількості та якості. Їх надходження оформляється складанням прибуткових ордерів форми М-4 “Прибутковий ордер №___”.

При встановленні невідповідності матеріалів, які надійшли до складу підрозділу, їх якості і кількості з даними супровідних документів постачальника оформляється акт приймання матеріалів форми М-7 “Акт №___ про приймання матеріалів”.

Акт складається у двох екземплярах приймальною комісією обов’язково за участю МВО та представника постачальника або представника незацікавленої сторони.

Акт затверджується керівником підрозділу або уповноваженою на це особою.

Після приймання запасів акти з прикладеними документами (товарно-транспортних накладних) передаються один в бухгалтерію підрозділу для обліку руху матеріальних цінностей, а другий – до відділу постачання для оформлення та направлення претензії постачальнику.

Даний документ оформляється також при прийманні матеріальних цінностей, при цьому застосовується “Журнал обліку вантажів, що надійшли” форми М-1.

Записи в Журналі проводять працівники відділу постачання в міру надходження матеріальних цінностей на склад підрозділу на підставі товарно-транспортних документів, прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів.

У Журналі також роблять відмітки про запити, пов’язані із розшуком вантажів, які не надійшли.

Рахунки, отримані від НХ та від постачальників, з прикладеними до них підтверджуючими документами (вимогами, накладними, актами, прибутковими ордерами та іншими) є підставою для оприбуткування запасів бухгалтерією підрозділу.

Запаси, придбані підзвітними особами, здаються до комори з підтверджуючими документами. На підставі цих документів комірник складає в одному екземплярі “Прибутковий ордер” форми М-4. Після цього копія товарного чека додається до авансового звіту, який разом із підтверджуючими документами здається до бухгалтерії підрозділу. У бухгалтерії авансовий звіт перевіряється, підписується бухгалтером і після затвердження керівником підрозділу або особою, на це уповноваженою, приймається до обліку.

Кількісний облік матеріальних цінностей ведеться в коморах відділу, на картках складського обліку матеріалів форми М-17 «Картка складського обліку матеріалів».

На кожний номенклатурний номер матеріалів відкривається окрема картка, яка заповнюється на підставі первинних прибутково-витратних документів у день здійснення операції. На титульній частині картки вказуються номер складу, найменування матеріалів, номенклатурний номер, марка, сорт, розмір, одиниця виміру, ціна та норматив запасу. Наявність у

картках складського обліку нормативу запасів дає можливість комірнику систематично контролювати стан фактичних запасів, їх відповідність встановленим нормативам і вживати необхідні заходи до поповнення чи скорочення запасів.

У картках також відмічаються місця зберігання матеріалів на стелажах і в інших місцях. До місць зберігання матеріальних цінностей прикріплюється „Матеріальний ярлик” форми М-16.

На початку року на матеріали відкриваються нові картки, в які переносяться перевірені залишки матеріалів за даними карток минулого року. У подальшому (протягом року) нові картонки відкриваються по мірі надходження тих видів матеріалів, яких не було в залишку на початок року.

На матеріали, які не мали руху протягом року, при перенесенні залишків вказується дата їх надходження у відділ.

Щоденно в картках складського обліку записуються всі операції з надходження і витрат матеріалів. Підставою для записів є оформлені установленим порядком первинні документи. Після кожного запису в картці визначається і записується залишок матеріалу.

Сортові картки групуються в картотеці за порядком облікових розділів, а всередині розділів – за порядком номенклатурних номерів.

По закінченні року, після відкриття нових карток на матеріали, старі картки вилучаються із картотеки. При цьому підраховується їх загальна кількість, потім картки брошуруються і здаються на зберігання.

Видаткові документи відображають відпуск матеріалів на виробничі потреби, господарські потреби (утримання будівель, ремонтні роботи), реалізацію підприємствам регіону або на сторону матеріалів. До них належать: лімітно-забірні картки форм М-8, М-9, М-28 і М-28а, вимоги, накладні.

Форма М-8 „Лімітно-забірна картка” використовується для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів протягом одного місяця.

Форма М-9 „Лімітно-забірна картка” - для чотириразового відпуску лімітних матеріалів, які відносяться на один вид витрат.

Якщо лімітно-забірна картка використовується при постійному, систематичному відпуску матеріалів, то для

оформлення одноразового їх відпуску на господарські та інші потреби застосовується вимога (форма М-25).

Лімітно-забірні картки застосовуються з метою контролю за витратою матеріалів, на які встановлені норми витрат на одиницю або на визначення обсягу робіт, а також з метою скорочення кількості документів з відпуску.

Лімітно-забірні картки виписуються у двох екземплярах на кожний об'єкт терміном на один місяць. Один екземпляр передається цеху, другий - коморі.

За лімітно-забірною картою ведеться також облік матеріалів, які не були використані на виробництві (повернення). Повернення матеріалів у комору відзначається в лімітно-забірній картці по графі „Повернено”. При поверненні матеріалів в обох екземплярах карток проставляється кількість повернених матеріалів і збільшується кількість по графі „Залишок ліміту”, а записи – засвідчуються підписами комірника та особи, яка повернула матеріали.

Понадлімітний відпуск матеріалів і заміна одних видів матеріалів іншими допускається тільки з дозволу начальника відділу або осіб, на це уповноважених. У цьому випадку для обліку матеріалів використовується „Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів” форми М-10, який одночасно є підставою для їх списання. Ця форма також використовується для заміни одних матеріалів іншими.

По закінченні місяця або по використанню ліміту комірник закриває лімітно-забірні картки і підсумки по кожному номенклатурному номеру) записує, як витрата в картки складського обліку матеріалів форми М-12 „Картка складського обліку матеріалів”.

Документом, який відображає наслідки руху матеріалів і їх залишки на складі, є відомість залишків ТМЦ, яка щотижнево оновлюється згідно з новими надходженнями або вибуттям ТМЦ та акумулює в собі оперативну інформацію для служби матеріально-технічного постачання.

Організація обліку запасів на залізницях повинна забезпечувати можливість порівняння даних матеріалів бухгалтерії з даними обліку за сортами, який ведуть МВО. Це становить один з найважливіших засобів контролю за

збереженням матеріальних ресурсів, що здійснюються бухгалтерією, і виявленням помилок, допущених в обліку працівниками бухгалтерії або МВО.

Облікові дані можуть бути зіставлені різними способами, які в основному визначають зміст різних методів обліку запасів. Ці методи майже не стосуються організації синтетичного обліку запасів, але порядок аналітичного обліку кожен з них суттєво змінює.

Аналітичний облік запасів здійснюється відповідно до Класифікатора матеріально-технічних ресурсів, які використовуються на залізничному транспорті України, затвердженого наказом Укрзалізниці від 20.12.2001 р. № 716-Ц.

З метою відображення в синтетичному і аналітичному обліку операцій із запасами Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій залізничного транспорту України, затвердженим наказом Укрзалізниці від 19.01.2000 р. №17-Ц, викладеним у редакції наказу від 31.12.2008 р. №586-Ц (зі змінами, внесеними наказами УЗ від 16.03.2009 р. №179-Ц, від 30.06.2009 р. №382-Ц, від 12.10.2009 р. №539-Ц, від 31.12.2009 р. №726-Ц), передбачені рахунки 2-го класу «Запаси».

Запаси сировини і матеріалів будь-якого господарства залізниці за більшістю найменувань враховується на субрахунок 201 «Сировина й матеріали».

До цього субрахунка відкриті субрахунки третього порядку, які використовуються підрозділами господарств:

- 2010 «Сировина й матеріали»;
- 2011 «Матеріали верхньої будови колії»;
- 2012 «Покілометровий запас рейок»;
- 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії»;
- 2014 «Формений одяг»;
- 2015 «Мастильні матеріали»;
- 2016 «Технологічний незнижувальний запас сировини й матеріалів» (за господарствами);
- 2017 «Технологічний незнижувальний запас сировини й матеріалів» (за видами сировини й матеріалів).

Поглиблюють класифікацію субрахунки четвертого порядку. Наприклад:

20121 «Технологічний незнижувальний покілометровий запас рейок»;

20141 «Знаки розрізнення до форменого одягу».

На субрахунку 2010 «Сировина й матеріали» відображається наявність і рух сировини та основних і допоміжних матеріалів, які необхідні для організації роботи підрозділу. До таких матеріалів належать метал і металовироби, ліс, лаки, фарби та ін.

У табл. 2.8 наведено кореспонденції рахунків по операціях надходження запасів у структурні підрозділи залізниці.

Таблиця 2.8

Типові кореспонденції з надходження виробничих запасів у ПЧ

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Сума, тис. грн
	Дебет		Кредит		
	Субрахунок	Аналітичний облік	Субрахунок	Аналітичний облік	
1	2	3	4	5	6
Одержані виробничі запаси від постачальників	2010, 2011, 2012, 20121, 2014, 2015, 20160, 203, 2070, 20760, 208, 2092, 2093, 22	За видами запасів і матеріально-відповідальними особами	631	За кожним кредитором	24480,5
Відображення суми ПДВ	6411		631	За кожним кредитором	4896,1
Одержані виробничі запаси по авансовому звіту	2010, 2070, 208, 2092, 22	За видами запасів і матеріально-відповідальними особами	372	За підзвітними особами	850

Продовження табл. 2.8

1	2	3	4	5	6
Відображення суми ПДВ	6411		372	За підзвітними особами	170,0
Відображення одержаних виробничих запасів: - у результаті оприбуткування залишків при інвентаризації;	2010, 2011, 2014, 2015, 2070, 2071, 2078, 2091, 2092,22	За видами запасів і матеріально-відповідальними особами	719		47,2
- у результаті ліквідації основних засобів	2078, 2091, 2092	За видами запасів і матеріально-відповідальними особами	7460		240,5
Безоплатно одержані виробничі запаси	2010, 2014, 2015, 202, 203, 2070, 2092, 2093, 22	За видами запасів і матеріально-відповідальними особами	718		1254,0
Одержано виробничих запасів від служби матеріально-технічного забезпечення та інших підрозділів залізниці	2010, 2011, 2014, 20140, 20141, 2015, 202, 203, 204, 205, 2070, 2092, 2093, 22	За видами запасів і матеріально-відповідальними особами	6834	За виробничо-технологічними підрозділами та галузевою службою	857,5
Враховані відходи виробництва	2090	За видами запасів	2365		358,4

Аналітичний облік ведеться в оборотній відомості форми М-10 за кожною підзвітною особою (шляховим майстром) у розрізі номенклатурних номерів.

Значну частину матеріальних цінностей у підрозділах, наприклад колійному господарстві, займають матеріали верхньої будови колії (МВБК). До матеріалів верхньої будови колії належать нові рейки, шпали, кріплення, перевідні механізми, хрестовини, які у бухгалтерському обліку підрозділу колійного господарства обліковуються на субрахунку 2011 «Матеріали верхньої будови колії».

Нові матеріали верхньої будови колії постачальники в централізованому порядку відвантажують залізницям на адресу пунктів розпилення, звідки їх переадресовують на дистанції колії або колійні машинні станції.

Розрахунки за матеріали верхньої будови колії з постачальниками проводить ДП «Укрзалізничпостач».

Централізований порядок надходження та розподілу дозволяє обходитися меншими запасами матеріалів, оперативніше їх використовувати.

На матеріали верхньої будови колії, які надійшли до підрозділу, при відповідності їх асортименту, кількості та якості складається прибутковий ордер форми М-4 «Прибутковий ордер № ».

Якщо в процесі приймання матеріалів верхньої будови колії виявлено їхню невідповідність з даними супровідних документів постачальника, у підрозділі оформлюється акт приймання матеріалів форми М-7 «Акт № про приймання матеріалів». Нестача матеріалів верхньої будови колії і порушення їх якості з вини транспортних організацій оформлюється комерційним актом.

Документи, які надійшли на адресу дистанції колії чи колійної машинної станції, реєструються в журналі обліку вантажів, які надійшли, форми №М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли», який ведеться з метою оперативного обліку та контролю за повнотою надходження і оприбуткування матеріалів верхньої будови колії.

На підставі прибуткових ордерів форми М-4 або актів про приймання матеріалів форми М-7 у журналі обліку вантажів, які надійшли, роблять відповідні відмітки про надходження вантажу.

За даними записів у журналі форми М-1 виявляють вантажі, які не прибули своєчасно, і вживають заходи до їх розшуку.

Вартість матеріалів верхньої будови колії за рахунками постачальників ЦХП передає по авізо службі колії, яка у свою чергу пред'являє авізо тим підрозділам, на чю адресу були направлені ці матеріали.

При цьому в бухгалтерському обліку підрозділу ця операція відображається за дебетом субрахунка 2011 «Матеріали верхньої будови колії» і кредитом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами».

Всі матеріали верхньої будови колії, що надходять на виробничі ділянки для виконання робіт з поточного утримання колії, за виключенням баласту, до моменту їх витрачання зберігаються у спеціально відведених місцях і в коморах виробничих ділянок окремо від незнижувального запасу матеріалів верхньої будови колії.

Операції з направлення рейок дистанціями колії рейкозварювальним поїздам для зварювання в довгі пліті відображаються в дистанції колії за дебетом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» і кредитом субрахунків 2011 «Матеріали верхньої будови колії» – при відправленні нових рейок і 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії» – при відправленні старопридатних рейок.

У табл. 2.9 зображено типові операції з обліку використання виробничих запасів і зокрема покилометрового запасу рейок на ремонтних роботах.

Витрати з виконання робіт зі зварювання рейок відображаються на субрахунку 2364 «Промислові підрозділи, підпорядковані залізниці», на який також списується вартість використаних рейок.

Закривається субрахунок 2364 «Промислові підрозділи, підпорядковані залізниці» оприбуткуванням готової продукції на рахунок 26 «Готова продукція».

Таблиця 2.9

Типові кореспонденції з використання матеріалів
верхньої будови колії

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Сума, тис. грн
	Дебет		Кредит		
	Субра- хунок	Аналітич- ний облік	Субра- хунок	Аналітич- ний облік	
1	2	3	4	5	6
Відпущені зі складу виробничі запаси і малоцінні та швидкозношувані предмети для власних потреб: – організація перевезень, виробництво продукції	2315, 2330, 2343, 2344, 2364, 2365, 2370, 2392	За відпо- відними статтями Номенклату- ри витрат	2011, 2013	За видами запасів і матеріально- відповідаль- ними особами	42587,4
– загальновиробничі потреби	911, 912	–«–	2011, 2013	–«–	5743,8
– загальногосподарські потреби	921, 922	–«–	2011, 2013	–«–	4587,1
– утримання гуртожитків	9491	–«–	2011, 2013	–«–	27,4
– капітальне будівництво	1511, 1512, 1516	За кожним об'єктом	2011, 2013	–«–	658,1
Реалізація виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів: – дохід від реалізації; – собівартість реалізованих запасів; – відображення суми ПДВ; – надійшла оплата за відвантажені виробничі запаси	3776 943 712 311	За кожним дебітором	712 2011, 2013 6411 3776	–«– –«– –«– За кожним дебітором	13,5 8,5 1,7 13,5

Собівартість промислової продукції, відпущеної підрозділам своєї залізниці, зазначається промисловим підрозділом у повідомленні (авізо) і відображається за дебетом субрахунку 6834

«Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» і кредитом рахунка 26 «Готова продукція».

Собівартість готової продукції, реалізованої на сторону, відображається за дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і кредитом рахунка 26 «Готова продукція». Вартість реалізованої промислової продукції відображається за дебетом субрахунків 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» – у разі пред'явлення рахунка іншій залізниці України та 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» – стороннім підприємством і кредитом субрахунку 7057 «Дохід від іншого промислового виробництва».

На субрахунку 2012 «Покілометровий запас рейок» ведеться облік рейок, які знаходяться у покілометровому запасі дистанції колії. У покілометровий запас вкладаються рейки одного типу і виду термообробки, які за довжиною дорівнюють тим, що знаходяться в колії на даному кілометрі.

Для термінової заміни гостродефектних рейок на дільницях з особливо високою вантажнапруженістю та інтенсивним рухом поїздів доцільно мати необхідну кількість рейок оборотного фонду. Пункти зберігання цих рейок і порядок доставляння їх на перегони до місць заміни встановлюються начальником дистанції колії.

Облік покілометрового запасу рейок ведеться у бухгалтерії дистанції колії у кількісному та вартісному вираженні. На дільницях облік ведеться тільки у кількісному вираженні за типами рейок та окремо за новими та старопридатними.

По закінченні місяця дані про рух покілометрового запасу рейок включаються старшим шляховим майстром (шляховим майстром) виробничої дільниці в матеріальний звіт форми М-19.

Згідно з Інструкцією з устрою та утримання колії залізниць України, затвердженою наказом Укрзалізниці від 06.04.1998 р. №82-Ц:

– покілометровий запас шпал, стрілок, хрестовин, частин переводів, накладок, підкладок, прокладок, протиугонів, болтів з гайками і шайбами, костилів, кріплень та інших деталей зберігається в коморах бригадирів колії. Шпали зберігаються у

штабелях. Болти з гайками і шайбами зберігаються змащеними в окремих ящиках;

– покілометровий запас перевідних і мостових брусів зберігається у штабелях за розмірами у місцях, що встановлюються начальником дистанції колії.

У бухгалтерському обліку використання покілометрового запасу рейок для поточного утримання колії, ремонту чи ліквідації аварій, які виникли з вини даного підрозділу, відображають за дебетом субрахунка 2315 «Колійне господарство», а для ліквідації аварій, які виникли з вини інших підприємств, – за дебетом субрахунку 2365 «Інші види робіт промислового характеру» і кредитом субрахунку 2012 «Покілометровий запас рейок».

Поповнення покілометрового запасу рейок новими рейками в бухгалтерському обліку дистанції колії відображається за дебетом субрахунка 2012 «Покілометровий запас рейок» і кредитом субрахунку 2011 «Матеріали верхньої будови колії».

Матеріали верхньої будови колії (шпали, рейки, хрестовини та інші), зняті при розбиранні чи ремонті колії, які придатні для повторного використання і які взяті на збереження, дистанції колії та колійні машинні станції обліковують на субрахунку 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії».

Кріплення, зняті з колії, сортуються за категоріями. При цьому до першої категорії належать елементи кріплень, які можна повторно використовувати для укладення на головну колію, до другої – придатні для укладення на малодіяльні колії, до третьої категорії – непридатні елементи.

Непридатні елементи верхньої будови колії оприбутковуються як паливо, металобрухт тощо.

Результати сортування заносяться в акт форми ПУ-81 «Акт про стан матеріалів верхньої будови колії». Цей акт підписується начальником дистанції колії, шляховим майстром і представником КМС.

Усі вказані в акті матеріали верхньої будови колії, які сортувалися на місцях робіт, приймаються на збереження шляховими майстрами дистанції колії, а на базах КМС – начальниками бази КМС.

Підставою для обліку руху старопридатних матеріалів верхньої будови колії, крім акту форми ПУ-81 служить акт форми ПУ-48 «Акт здачі кілометра для виконання робіт і приймання виконаних робіт», які містять інформацію про кількість укладених в колію старопридатних матеріалів верхньої будови колії.

У бухгалтерії ПЧ і КМС аналітичний облік старопридатних елементів верхньої будови колії ведеться у вартісному й кількісному вираженні.

На субрахунку 2015 «Масильні матеріали» в бухгалтерському обліку структурних підрозділів залізниць відображається облік мастильних матеріалів.

Масильні матеріали застосовуються при роботі стрілочних переводів, машин і механізмів з метою зниження втрати потужності на тертя, відведення тепла, захисту вузлів тертя від корозії.

Місця зберігання мастильних матеріалів повинні бути забезпечені необхідним протипожежним інвентарем, медичною аптечкою, мати відповідне освітлення.

Надходження мастильних матеріалів на рахунках бухгалтерського обліку відображається за дебетом субрахунка 2015 «Масильні матеріали» і кредитом субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – у разі придбання безпосередньо у постачальника або кредитом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» – у разі централізованого постачання.

Витрати мастильних матеріалів відображаються за дебетом субрахунків обліку витрат за відповідними статтями Номенклатури витрат і кредитом субрахунка 2015 «Масильні матеріали».

У процесі збереження і підготовки до використання окремі види запасів, у тому числі мастильні матеріали, втрачають свою корисність або їх чиста вартість реалізації може змінюватися. Тоді вони підлягають переоцінці (табл. 2.10).

На субрахунку 20121 «Технологічний незнижувальний покілометровий запас рейок» обліковується покілометровий запас рейок, які знаходяться у незнижувальному запасі.

Таблиця 2.10

Типові кореспонденції з переоцінки виробничих запасів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Сума, тис. грн
	Дебет		Кредит		
	Субрахунок	Аналітичний облік	Субрахунок	Аналітичний облік	
Передано безоплатно запаси	9499	За статтями номенклатури витрат	2010, 2011, 2014, 2015, 203, 205, 2070, 2078, 2091, 2092, 2093, 2094, 22	За видами запасів і матеріально-відповідальними особами	4500,0
Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ виходячи зі звичайної ціни (припускаємо, що вона дорівнює балансовій вартості переданих запасів)	9499		6411		900,0
Відображено уцінку запасів шляхом віднесення суми уцінки на витрати	946		2010, 2011, 2014, 2015, 203, 204, 205, 2070, 2092, 22	За видами запасів і матеріально-відповідальними особами	728,4
Або Відображено методом сторно дооцінку раніше уцінених запасів	946		2016, 2011, 2014, 2015, 203, 204, 205, 2070, 2092, 22	За видами запасів і матеріально-відповідальними особами	1128,4

На субрахунку 20160 «Технологічний незнижувальний запас сировини й матеріалів колійного господарства» відображаються сировина й матеріали, які знаходяться у незнижувальному запасі.

Облік наявності та руху палива для технологічних потреб залізничних перевезень, виробництва, експлуатації автотранспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель ведеться на субрахунку 203 «Паливо». На

цьому субрахунку також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» або на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на цьому підрозділі.

Постачання залізниці паливом і мастильними матеріалами знаходиться під контролем паливного відділу локомотивної служби та здійснюється постачальниками відповідно до укладених договорів. Від постачальників паливо надходить на бази палива (локомотивних депо) або направляється споживачам, які не належать до зведеного балансу залізниці за основною діяльністю.

Оскільки постачання паливом на залізницях централізоване, то облік операцій з його заготівлі зосереджений на базах палива (ТНТС), які знаходяться у веденні локомотивної служби та має окремий баланс. Паливна база веде облік:

- розрахунків з постачальниками палива, з відділеннями залізниці та сторонніми споживачами відповідно до укладених з ними договорів;

- розрахунків з підприємствами та організаціями за паливо, відчеплене та залишене у міру необхідності на шляху прямування;

- пред'явлених претензій за нестачу палива з вини постачальників або транспортних організацій;

- розрахунків за підвищену або знижену якість палива.

Якщо підприємство придбаває паливо самостійно, то пов'язані з цим операції враховуються на балансі підприємства, а в ТНТС їх облік у цьому випадку не ведеться.

Постачальники відвантажують паливо до пунктів розподілу. Залежно від умов договору на поставку палива тариф до цих пунктів оплачується з коштів постачальника або залізниці. Пункти розподілу знаходяться на визначених станціях і мають диспетчерський апарат, який на підставі вказівок паливного відділу локомотивної служби направляє паливо на адреси відділень залізниці або сторонніх споживачів: ремонтних заводів тощо. Провізну плату від пункту розподілу до станції призначення (бази палива) оплачує одержувач палива.

Постачальники після відвантаження палива пред'являють рахунки фінансовій службі залізниці для оплати. Фінансова служба передає їх до ТНТС для акцепту та контролю за доставкою та одержанням палива відділеннями залізниці.

Порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафтопродуктів на базах палива (ТНТС) регламентує «Настанова про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафтопродуктів на базах Укрзалізниці», яка розроблена відповідно до вимог "Інструкції про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України" (від 3.03.2005 р. № 0102) і призначена для використання на базах палива Укрзалізниці.

Документ встановлює єдиний порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафтопродуктів, проведення обліково-розрахункових операцій і застосовується на підприємствах і в організаціях Укрзалізниці, які займаються забезпеченням нафтопродуктів і нафтопродуктоспоживанням.

Нафтопродуктоспоживачі — підприємства і структурні підрозділи залізничного транспорту, які отримують нафтопродукти з ТНТС з наступним їх використанням.

Дана настанова розроблена з посиланням на низку нормативних документів:

- Закон України "Про метрологію та метрологічну діяльність" від 11.02.1998 р. № 113/98-ВР;

- Закон України "Про внесення змін до Закону України про метрологію та метрологічну діяльність" від 11 лютого 1998 р. №113/98-ВР від 15.06.2004 р. № 1765-IV;

- Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні з наступними змінами і доповненнями" від 16.07.1999 р. № 996-XIV;

- Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти і нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях України (№ 685/3978);

- Нормы естественной убыли нефтепродуктов при приеме, хранении, отпуске и транспортировке (нормы природного уменьшения нафтопродуктів при прийманні, зберіганні, відпуску та

транспортуванні), затверджені постановою Держпостачу СРСР від 26.03.86 р. № 40 (надалі - "Норми природного зменшення");

- Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 і зареєстрована в Мінюсті України 26.08.1994 р. за №202/412 зі змінами і доповненнями (надалі — Інструкція з інвентаризації);

- Інструкція з обліку нафтопродуктів на підприємствах нафтопродуктопроводів;

- Правила перевезень наливних вантажів, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 07.07.2003 р. № 299;

- Правила перевозок грузов, ч. 1, 2 (правила перевезень вантажів, ч. 1, 2) з наступними змінами та доповненнями (надалі Правила перевезень вантажів);

- ГОСТ 9018-89. Колонки топливораздаточные. Технические условия;

- ГОСТ 13196-93. Устройства автоматизации резервуарных парков. Средства измерения уровня отбора проб нефти и нефтепродуктов. Общие механические требования и методы испытаний;

- ГОСТ 21046-86. Нефтепродукты отработанные. Общие технические условия;

- ГОСТ 26976-83. Нефть и нефтепродукты. Методы измерения массы;

- ГОСТ 29329-92. Весы для статического взвешивания. Общие технические требования;

- МИ 1317-86. Методические указания. Государственная система обеспечения единства измерений. Результаты и характеристики погрешности измерений. Формы представления. Способы использования при испытаниях образцов продукции и контроле их параметров;

- МИ 1823-87 ГСИ. Вместимость стальных вертикальных цилиндрических резервуаров. Методика выполнения измерений геометрическим и объемным методом;

- МИ 1864-88 ГСИ. Колонки топливораздаточные. Методика поверки;

-МИ 2092-90 ГСИ. Масса мазута в цистернах железнодорожного маршрута. Методика выполнения измерений объемно-массовым методом;

- ТУУ 03972 620-001 -96. Метрштоки збірні типу М ША-К;

- ТУУ 22904204-002-96. Метрштоки збірні типу МШЗД-КІФ;

- РД 50-059-95. Метрологія. Автоцистерни калібровані. Методи та засоби повірки;

- РД 39-5-770-82. Инструкция по определению количества нефти на автоматизированных узлах учета с турбинными счетчиками при учетно-расчетных операциях;

- РД 50-156-79. Методические указания. Определение вместимости и градуировка железобетонных цилиндрических резервуаров со сборной стенкой вместимостью до 30000 м³. Геометрический метод.

Облік нафтопродуктів на ТНТС ведеться в одиницях маси и в одиницях об'єму. Для забезпечення достовірності і одноманітності вимірювань маси нафтопродуктів, а також контролю за їхньою якістю ТНТС повинні мати необхідне устаткування та засоби вимірювальної техніки, які допущені до застосування Держспоживстандартом України, і чинне тавро або свідоцтво про повірку.

Оперативний облік оприбуткування, зберігання і відпуску палива та нафтопродуктів на всіх ТНТС ведеться із записом у журналі вимірювань нафтопродуктів у резервуарах за формою 7-НП у кожному резервуарі окремо з відображенням усіх операцій, що проводяться кожною зміною.

Сторінки журналу нумеруються і скріплюються печаткою та підписом керівництва підприємств.

Точність визначення маси нафтопродуктів при товарно-транспортних операціях повинна забезпечуватися:

- правильним складанням градуювальних таблиць на резервуари і транспортні засоби (залізничні й автомобільні цистерни, трубопроводи);

- правильним визначенням нерівностей днищ і нахилів резервуарів;

- використанням справних і повірених засобів вимірювальної техніки (рулеток, метрштоків та ін.);

- похибкою вимірювань рівня, густини й температури в резервуарах ТНТС після відстою нафтопродукту не менше двох годин;

- правильним визначенням вмісту води в нафтопродуктах і підтоварної води;

- відповідною підготовкою працівників, що ведуть облік нафтопродуктів.

До обліку на ТНТС приймається фактична кількість нафтопродуктів, визначена при комісійному їхньому прийманні.

Під нормою природних втрат вважається величина безповоротних втрат нафтопродуктів, що виникли безпосередньо при товарно-транспортних операціях, внаслідок фізичних процесів, що їх супроводжують, а також втрат, неминучих на даному рівні стану технологічного обладнання, яке застосовується (втрати від випаровування з усіх видів ємностей, через сальникові ущільнення насосів і засувок, втрат від налипання та ін.). До норм природних втрат не включаються втрати нафтопродуктів, що пов'язані з ремонтом і зачищенням резервуарів, трубопроводів, усі види аварійних втрат, а також втрат при внутрішньоскладських перекачках. Попереднє списання природних втрат за встановленими нормами не допускається.

Норми природних втрат встановлюються залежно від фізико-хімічних властивостей нафтопродуктів, а також кліматичних зон і пори року у відповідності з постановою Держпостачу СРСР від 26.03.86 р. № 40.

У разі виявлення при прийманні нафтопродуктів нестачі, що перевищує норми природних втрат і границі відносної похибки вимірювань, а також у випадку виявлення надлишків, що перевищують відносну похибку вимірювань, — вантажовідправнику виставляється претензія або направляється повідомлення щодо оприбуткованих надлишків, копія якого надається в Управління залізниці і Державне підприємство "Укрзалізничпостач" (ЦХП).

До претензії щодо виявлення нестачі додаються:

- копії супровідних документів або порівнювальні відомості, тобто відомості звіряння фактичної наявності нафтопродуктів з даними, що зазначені в документах відправника;

- а) пакувальні ярлики, укладені в кожен тару;
- б) пломби від тари, у якій виявлена нестача;
 - оригінали транспортного документа (накладна), а у випадку виставлення одержувачем претензії до органу транспорту, пов'язаних із цим документом, — його копії;
 - документ, що засвідчує повноваження представника, який брав участь у прийманні;
 - документ щодо проведених вимірювань (приймальний акт).

Приймання нафтопродуктів, що надійшли залізничним транспортом, може здійснюватися маршрутами, окремими партіями та одиночними цистернами. Маса нафтопродукту визначається вантажоодержувачем у кожній цистерні.

Під час приймання нафтопродуктів потрібно:

- одержати супровідні транспортні документи;
- перевірити технічний стан цистерн (вагонів), наявність ЗПП, пломб і відбитків на них, відповідність відзначення у документах і справність зливних приладів і пристроїв.

Приймання нафтопродуктів за кількістю здійснюють уповноважені керівником підприємства-вантажодержувача особи, які компетентні стосовно виду роботи та мають відповідну освіту, досвід щодо визначення кількості нафтопродуктів у залізничних цистернах. Ці особи несуть повну відповідальність за дотриманням правил приймання нафтопродуктів, встановлених Інструкцією.

На всі нафтопродукти, що надійшли, складається "Акт приймання нафтопродуктів за кількістю" за формою №5-НП.

Акт складається у день надходження нафтопродуктів і затверджується керівництвом вантажоодержувача не пізніше наступного дня після його складання.

Якщо приймання здійснюється у вихідний або святковий день, акт повинен бути затверджений у перший робочий день після вихідного або святкового дня.

Акт підписується особами, які брали участь у прийманні нафтопродуктів.

Особа, що підписує акт, попереджується про відповідальність за достовірність даних, викладених у ньому.

Акт складається у двох примірниках, а при виявленні понаднормативної нестачі й потреби пред'явити претензії постачальнику, — у трьох примірниках, один із яких зберігається безпосередньо в місці збереження нафтопродукту (комора, склад, база).

У разі виявлення понаднормативної нестачі нафтопродуктів із вини вантажовідправника матеріально відповідальна особа (після складання акту форми №5-НП та підписування його всіма членами приймальної комісії) припиняє приймання продукції і негайно повідомляє керівника підприємства. При цьому матеріально-відповідальна особа повинна забезпечити зберігання одержаної продукції, а також вжити заходів щодо унеможливлення погіршення її якості. Одночасно з припиненням приймання одержувач зобов'язаний викликати представника відправника для участі у прийманні продукції і складанні двостороннього акту.

На рис. 2.3 подано основні первинні документи, що відображують надходження нафтопродуктів за умов виникнення природних втрат і претензій до постачальника.

Відпуск нафтопродуктів споживачам здійснюють на підставі розпоряджень керівництва Укрзалізниці або залізниці. Відпуск здійснюється залізничним або автомобільним транспортом.

На відпуск нафтопродуктів матеріально відповідальними особами оформляються документи встановленої форми (рис. 2.4).

При відвантаженні нафтопродуктів залізничним транспортом вони перевозяться залізничними цистернами, бункерними напіввагонами, а розфасовані в тару — критими вагонами відповідно до ГОСТ 1510-84.

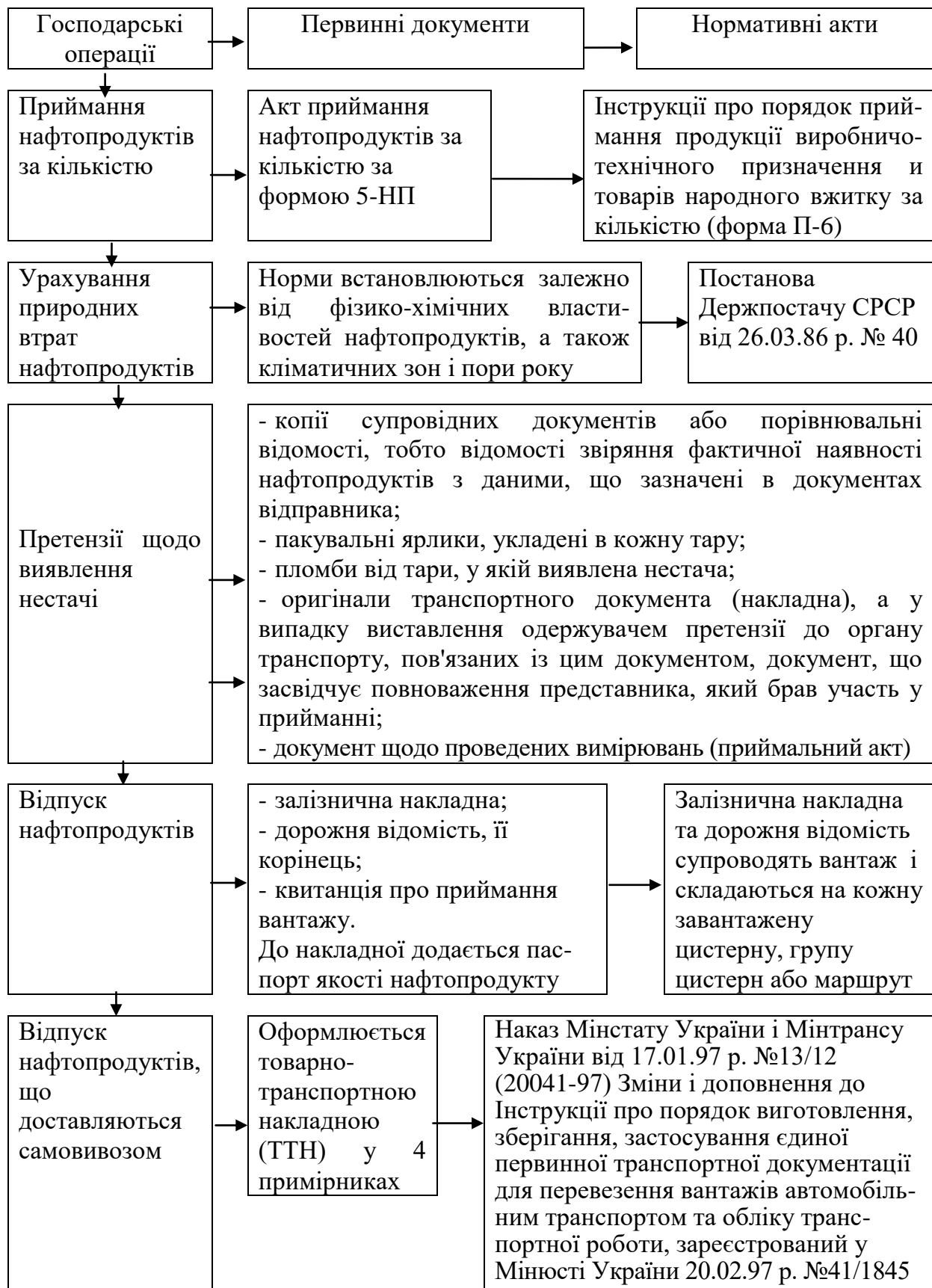


Рис. 2.3. Основні первинні документи, що відображують надходження і відпуск палива за умов виникнення природних втрат і претензій до постачальника

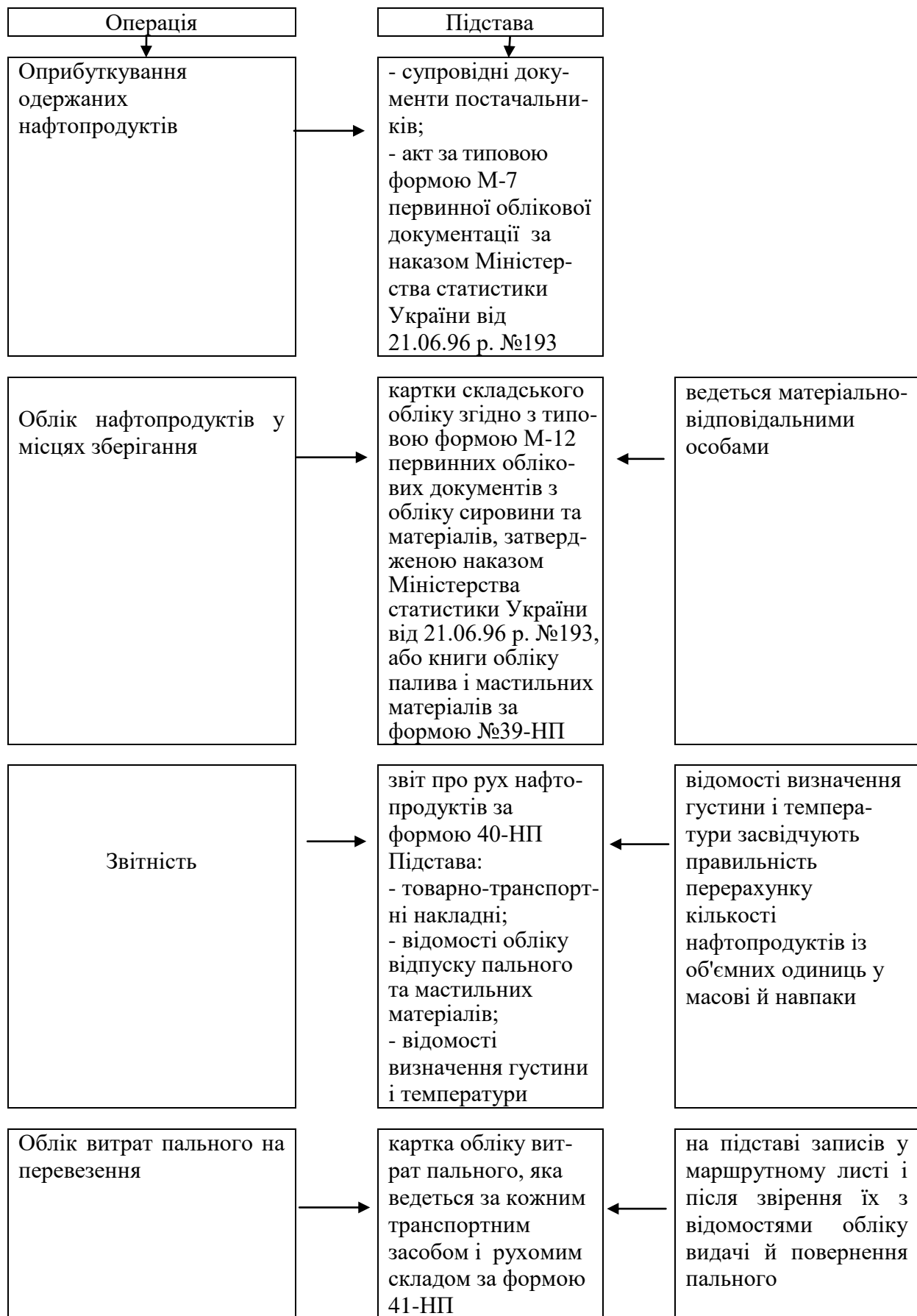


Рис. 2.4. Первинні документи обліку руху нафтопродуктів (початок)

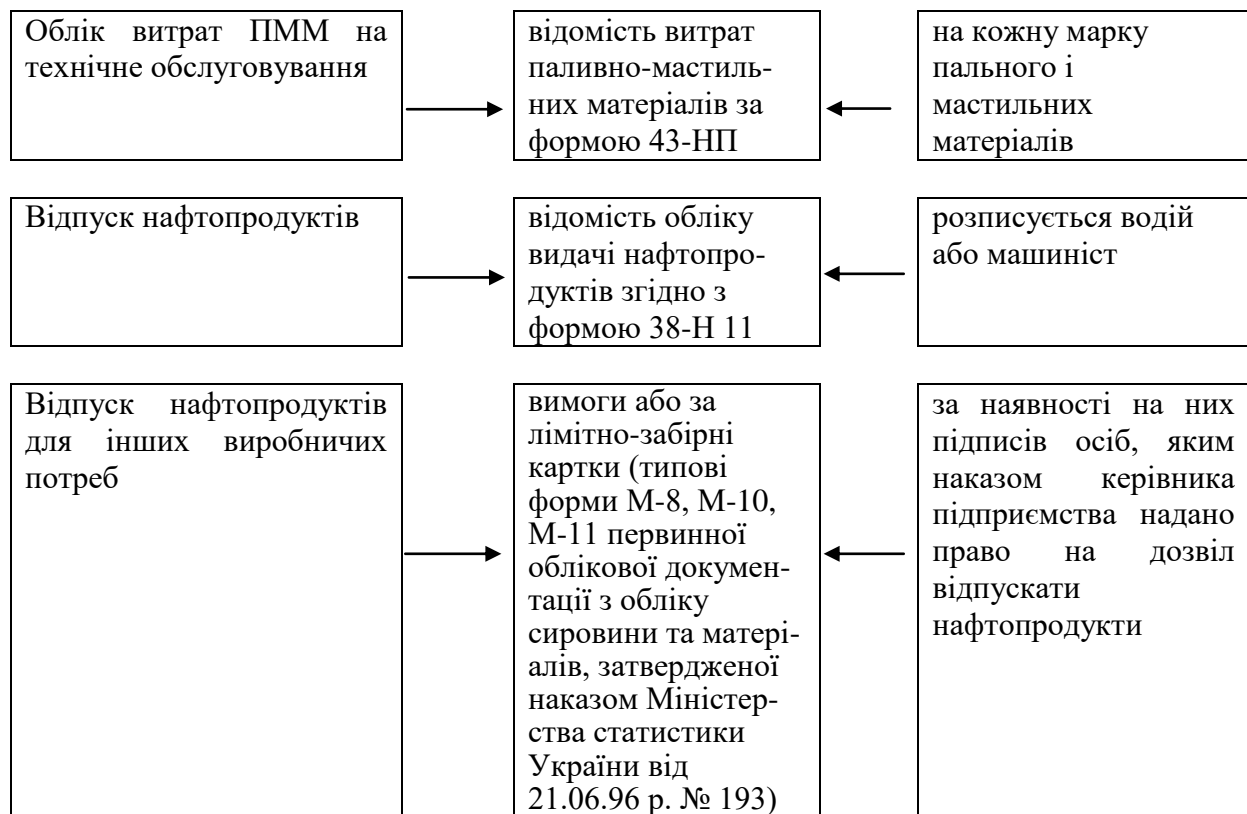


Рис. 2.4. Первинні документи обліку руху нафтопродуктів (продовження)

При надходженні на підприємство нафтопродуктів матеріально - відповідальні особи зобов'язані:

- перевірити відповідність нафтопродуктів, що надійшли, за кількістю і якістю, видами і марками супровідним документам постачальника-відправника;
- забезпечити повний злив нафтопродуктів, а після закінчення зливу оглянути транспортні резервуари (цистерни) з метою перевірки повноти зливу;
- своєчасно оприбуткувати нафтопродукти, що надійшли.

Оприбуткування одержаних нафтопродуктів проводиться на підставі супровідних документів постачальників із оформленням приймального акту за типовою формою М-7 первинної облікової документації Міністерства статистики України.

Зберігання нафтопродуктів підприємствами-споживачами повинно здійснюватися на спеціально обладнаних і огорожених базах палива, складах нафтопродуктів, нафтосховищах, стаціонарних пунктах заправки транспортних засобів, машин, механізмів.

Об'єкти для зберігання нафтопродуктів за своїми функціональними особливостями поділяються:

- на нафтосховища — для приймання та зберігання нафтопродуктів, їх відпуску в автоцистерни, тару, баки транспортних засобів;

- стаціонарні пункти заправки машин на виробничих ділянках, відділках,

підрозділах для приймання нафтопродуктів із автоцистерн, видачі їх у баки транспортних засобів повної місткості, машин, механізмів;

- пости заправки транспортних засобів мастилами на пунктах технічного обслуговування або в ремонтних майстернях, які заправляють чи дозаправляють агрегати чи вузли транспортних засобів повної місткості, машини, агрегати при технічному обслуговуванні та ремонті.

Для обліку палива в бухгалтерському обліку використовуються такі субрахунки: 2030 "Нафтопродукти"; - 2031 "Тверде паливо";

- 2032 "Мастильні матеріали";

- 2033 "Інші види палива";

- 2034 "Технологічний незнижувальний запас палива", який має субрахунки (рахунки четвертого порядку):

а) 20340 "Технологічний незнижувальний запас палива інформаційно-статистичних центрів";

б) 20341 "Технологічний незнижувальний запас палива воєнізованої охорони";

в) 20342 "Технологічний незнижувальний запас палива господарства перевезень";

г) 20343 "Технологічний незнижувальний запас палива відбудовних поїздів";

д) 20344 "Технологічний незнижувальний запас палива матеріально-технічного забезпечення".

Виробничі ділянки підрозділу за наявності у них пічного опалення отримують паливо (вугілля) безпосередньо від складів палива або від інших пунктів видачі палива, розташованих окремо від складів палива.

При цьому вартість одержаного палива в бухгалтерському обліку підрозділу відображається за дебетом субрахунка 203

«Паливо» і кредитом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекції залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами», якщо паливо одержане від підрозділів залізничного транспорту; субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – якщо паливо одержане від інших організацій, які не входять до структури залізничного транспорту.

Витрата палива на виробничі потреби підрозділу оформлюється лімітно-забірними картками у межах встановлених норм, вимогами, товарно-транспортними накладними.

Паливо, відпущене на виробничі і господарські потреби, у підрозділах відображається за дебетом рахунків обліку витрат і кредитом субрахунка 203 «Паливо».

Відпуск палива на пасажирські поїзди, окремі вагони, у тому числі й відчеплені від поїздів, що проходять через технічні неполадки та з інших причин, оформлюються добовою відомістю відпуску палива на пасажирські вагони, для чого бригадир провідників повинен пред'явити матеріально-відповідальному робітникові паливного складу маршрут провідника. У добовій відомості вказують номер поїзду, вид і номер вагона, номер маршруту, кількість відпущених нафтопродуктів, посаду та прізвище одержувача, який, у свою чергу, підтверджує кількість отриманого на вагон палива своїм підписом.

Відпуск палива з паливного складу для інших цілей оформлюється так само, як відпуск (продаж) матеріальних цінностей з матеріального складу покупцю за умови попередньої оплати. На підставі дозволу керівництва та довіреності виписується накладна на відпуск палива та податкова накладна.

Відпуск водіям пального, мастильних і обтиральних матеріалів для заправлення автомобілів проводиться за відомістю форми 38 - НП «Відомість обліку видачі нафтопродуктів».

У цю відомість записується кількість виданого пального, мастильних і обтиральних матеріалів на кожний автомобіль чи машину. Одночасно кількість відпущеного пального для вантажного автомобіля записується до подорожнього листа форми № 2 «Подорожній лист вантажного автомобіля», затвердженого наказом Міністерства транспорту України,

Міністерства статистики України від 29.12.1995 р. № 488/346, а для службового легкового автомобіля – до подорожнього листа форми № 3 «Подорожній лист службового легкового автомобіля», затвердженого наказом Міністерства транспорту України, Міністерства статистики України від 29.12.98 р. №74.

Для оперативно-технічного обліку роботи автотранспорту і контролю за витратою пального працівник, якому доручено вести облік роботи автотранспорту, відкриває на кожний автомобіль картку обліку роботи легкового автомобіля та картку обліку роботи вантажного автомобіля. Картки заповнюються на підставі даних подорожніх листів.

Склади палива, крім аналітичного обліку на картках складського обліку, ведуть оперативний облік надходження і витрат палива у Відомості обороту палива та змащувальних матеріалів на складі палива форми ТХУ-11 «Відомість обороту палива та змащувальних матеріалів на складі палива», затвердженій наказом КЗ від 18.01.01 р. №17-Ц. Ця відомість складається за добу і за місяць окремо по вугіллю, дизельному паливу, паливному мазуту, дизельному мастилу. По інших мастильних матеріалах і пічному побутовому паливу вона складається щомісяця.

У процесі зберігання деяких видів палива відбуваються їхні природні втрати (вивітрювання, витік, розтрушування). Розмір природних втрат визначається на підставі затверджених норм.

Списання палива в межах норм природних втрат проводиться за розпорядженням керівника виробничо-технологічного підрозділу у випадку, якщо при інвентаризації або інших перевірках фактичної наявності палива виявиться його нестача проти даних бухгалтерського обліку. На суму нестачі палива, виявлену безпосередньо на складі палива, кредитується субрахунок 203 «Паливо» і дебетується субрахунок 947 „Нестачі і втрати від псування цінностей". Якщо виявлена нестача перевищує норму природних втрат, то сума різниці відноситься за рахунок винуватців. При цьому дебетується субрахунок 375 „Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків" і кредитується субрахунок 716 „Відшкодування раніше списаних активів".

Якщо виявлена нестача менше норми природних втрат, то списання проводиться лише на суму виявленої нестачі.

Нестача палива, яка виникла на шляху прямування, у межах норми природних втрат відображається в акті “Про приймання матеріалів” форми М-7 у графі “Нестачі в межах норми на шляху прямування”. У локомотивному депо на суму нестачі кредитується субрахунок 631 „Розрахунки з вітчизняними постачальниками” і дебетується субрахунок 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”.

Нестача палива на шляху прямування понад норми природних втрат, яка виявлена при прийманні палива на складі, оформляється в установленому порядку комерційним актом, який разом з актом про прийняття матеріалів форми М-7, накладною і повідомленням (авізо) підрозділ передає до локомотивної служби для пред'явлення претензій комерційній службі залізниці (при нестачі палива на шляху прямування) або постачальнику (при нестачі з його вини). Бухгалтерські записи в підрозділі на суму цієї нестачі не проводяться.

При врегулюванні нестачі або інших відхилень (якості, асортименту, комплектності та ін.), обумовлених умовами договору при централізованому постачанні палива через ЦХП, слід керуватися “Порядком розрахунків за поставлені товарно-матеріальні цінності між ДП “Укрзалізничпостач” і залізницями та обліку ведення претензійно-позовної роботи”, затвердженим наказом Укрзалізниці від 30.04.04 р. № 329-ЦЗ.

Втрати і псування палива внаслідок стихійного лиха відображаються за дебетом субрахунку 991 “Втрати від стихійного лиха”, а відпуск палива для опалення законсервованих об'єктів у бухгалтерському обліку підрозділів відображається за дебетом рахунків витрат і кредитом субрахунка 203 “Паливо”.

Оприбуткування палива, яке злите з локомотивів і придатне для використання, у бухгалтерському обліку (має місце лише в локомотивних депо) відображається за дебетом субрахунку 203 “Паливо” і кредитом субрахунка 7195 “Інші доходи від операційної діяльності”.

На вартість палива, яке надійшло на склад палива підрозділу, працівник підрозділу виписує повідомлення (авізо) у двох екземплярах, один із яких разом з екземпляром приймального акту і накладними направляється до служби. При цьому в бухгалтерському обліку депо ця операція відображається

за дебетом субрахунка 203 “Паливо” і кредитом субрахунку 682 “Внутрішні розрахунки”.

Розрахунки між виробничо-технологічними підрозділами (локомотивними депо) своєї залізниці за відпущене паливо, витрачене локомотивними бригадами на локомотивах інших депо, які не входять до складу однієї залізниці, обліковуються на рахунку 6834 “Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами”.

Облік придбаних і виготовлених запасних частин, деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті здійснюється на субрахунку 207 «Запасні частини».

Автомобільні шини, що є на колесах і в запасі при автомобілі, які враховані у ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

За дебетом субрахунку 207 „Запасні частини” відображається надходження, за кредитом - використання, реалізація та інше вибуття запасних частин.

Аналітичний облік запчастин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні для експлуатації (нові та відновлені); підлягають відновленню (на складі); у ремонті.

Для обліку запасних частин у колійному господарстві використовуються такі субрахунки:

- 2070 «Запасні частини»;
- 2071 «Запасні частини в ремонті»;
- 2072 «Модусні запасні частини»;
- 2073 «Колісні пари в запасі»;
- 2074 «Колісні пари в обмінному фонді»;
- 2075 «Колісні пари в ремонті»;
- 2076 «Технологічний незнижувальний запас запасних частин»;
- 2077 «Технологічний незнижувальний запас колісних пар»;
- 2078 «Старопридатні запасні частини»;
- 2079 «Старопридатні колісні пари».

На субрахунку 2070 «Запасні частини» обліковуються запасні частини, призначені для використання в процесі виробництва, зокрема автошини.

У коморах підрозділу на всі автошини відповідно до розмірів, марок і цін відкриваються картки складського обліку форми М-12.

З комори автошини видаються для встановлення на автомобіль замість зношених на підставі накладних-вимог, типова форма М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», затверджена Міністерством статистики України від 21.06.96 р. №193, і тільки в обмін на здані шини, які підлягають ремонту або здачі в утиль внаслідок непридатності.

У накладній-вимозі, типова форма М-11, вказується марка і номер автомобіля, ПІБ одержувача шини, її маркування. Автошини, що знаходяться в експлуатації, закріплюються за автомобілем і водієм.

Зняті з автомобілів шини здаються в ремонт, а при повній непридатності автошин складають акт на їх списання.

У разі передчасного списання автошини з недопробігом до експлуатаційної норми внаслідок заводських дефектів, допущених при її виготовленні, пред'являється рекламація заводу-виробнику.

Зняті з автомобіля шини, які підлягають здачі в утиль, оприбутковуються в коморі на підставі накладної, до якої додається картка обліку роботи шини.

Автошини оцінюються в обліку таким чином:

- нові – за ціною придбання; шини, що були у використанні, але придатні для подальшого використання - за залишковою вартістю (за вирахуванням зносу);
- непридатні шини - за цінами утильної гуми (організацій вторсировини або шиноремонтних заводів).

Вартість автошин, встановлених на автомобілі взамін зношених, а також вартість ремонту відноситься на витрати.

На субрахунку 2071 «Запасні частини в ремонті» обліковуються запасні частини, які перебувають у ремонті.

Деталі, які підлягають ремонту, здаються начальниками (майстрами) виробничих дільниць (цехів) старшому майстру (майстру) дистанційних майстерень, який проводить їх ремонт.

При цьому оформляються накладні-вимоги, типова форма М-11, у двох примірниках із надписом у верхній частині бланка «Старопридатні».

Дистанційні майстерні здають відремонтовані старопридатні деталі в комору підрозділу або безпосередньо цехам-споживачам, минувши комору.

Облік старопридатних деталей і віднесення витрат з їх ремонту здійснюється згідно із вказівкою Укрзалізниці (лист Укрзалізниці від 18.03.05 р. № ЦФ-16/193).

У випадку, коли деталь непридатна для ремонту і здається у металобрухт, начальник (майстер) виробничої дільниці (цеху) виписує накладну-вимогу, типова форма М-11, на одержання нової деталі із комори.

Якщо така деталь здається у металобрухт дистанційними майстернями, то накладну-вимогу виписує старший майстер (майстер) дистанційної майстерні.

На субрахунку 20760 «Технологічний незнижувальний запас запасних частин колійного господарства» обліковуються запасні частини, які перебувають у незнижувальному запасі.

Порядок зберігання та обліку технологічного незнижувального запасу викладено в п. 2.4 цих Методичних рекомендацій (дод. 1, п. 41).

На субрахунку 2078 «Старопридатні запасні частини» обліковуються старопридатні запасні частини.

Облік операцій із старопридатними запасами в підрозділах залізниць регламентується вказівкою ЦФ Укрзалізниці від 18.03.2005 р. № 16/193.

При розбиранні та демонтажі основних засобів, що ліквідуються, під час їх ремонту тощо вилучаються зношені запасні частини, деталі, вузли, агрегати та інші матеріали, як придатні для повторного використання, так і непридатні.

Непридатні для подальшого використання матеріальні цінності оприбутковуються як металобрухт, паливо тощо.

У бухгалтерському обліку оприбуткування таких матеріальних цінностей здійснюється за економічно обґрунтованою ціною, а їх реалізація – за договірною ціною, яка повинна включати і всі витрати, пов'язані з розбиранням, розрізанням, сортуванням, навантаженням тощо.

Оприбуткування непридатних матеріальних цінностей у бухгалтерському обліку відображається за дебетом субрахунків: 2092 «Інші матеріали» – оприбуткування металобрухту; 2033 «Інші види палива» – оприбуткування палива і кредитом субрахунків: 7460 «Дохід від ліквідації необоротних активів» – при ліквідації основних засобів, 7461 «Інші доходи від звичайної діяльності» – при ремонті основних засобів.

Матеріальні цінності, які можуть бути придатні для повторного використання, оприбутковуються як старопридатні запаси за обліковою ціною, яка встановлена Головним управлінням колійного господарства та доведена на залізниці для використання в роботі листом від 08.04.04 р. № ЦЗП-6/188.

На субрахунку 2091 „Матеріальні цінності, одержані від ліквідації та при ремонті основних засобів" обліковуються матеріальні цінності, які одержані від ліквідації основних засобів і при їх ремонті.

Деталі, які знімаються з об'єктів, що знаходяться в ремонті, сортуються на деталі, які підлягають ремонту, і деталі, які непридатні для подальшого використання за прямим призначенням. При цьому складається акт. На придатні й непридатні деталі виписуються окремі накладні. У накладних вказується найменування деталей, які підлягають здачі в металобрухт, їх кількість і маса.

Порядком передбачено, що при визначенні придатності матеріалів верхньої будови колії та списанні в металобрухт слід суворо дотримуватись вимог «Технічних вказівок по використанню старопридатних матеріалів верхньої будови колії на залізницях України № ЦП-0021», затверджених наказом Укрзалізниці від 16.02.96 р. № 43-Ц з відображенням в формах ПУ-81 та ПУ-81а.

Після виконання колійних робіт необхідно провести класифікацію отриманих від ремонтів матеріалів згідно з «Технічними вказівками по використанню старопридатних матеріалів верхньої будови колії на залізницях України №ЦП-0021». Розсортовані матеріали поділяються:

- на матеріали, придатні для повторного використання;
- матеріали, непридатні для повторного використання – металобрухт.

Зібраний і підготовлений до відвантаження металобрухт повинен бути розсортований на групи:

- рейки 4-ї групи, непридатні для вкладання в колію;
- частини стрілочних переводів (рамні рейки з гостряками, хрестовини, башмакоскидачі, контррейки), непридатні для повторного використання;
- скріплення (накладки, підкладки, болти, костилі, протиугони), непридатні для повторного використання.

Усі підрозділи, на яких утворюється металобрухт, забезпечують накопичення брухту чорних і кольорових металів на підставі наказів начальників залізниць і керівників підприємств залізничного транспорту України, якими визначаються пункти накопичення та зберігання металобрухту зі спеціальним технічним обладнанням, особи, відповідальні за заготівлю та зберігання металобрухту.

Для обліку староприсдатних запасів у підрозділах залізниць використовуються такі субрахунки:

2013 «Староприсдатні матеріали верхньої будови колії»;

2078 «Староприсдатні запасні частини»;

2091 «Матеріальні цінності, одержані від ліквідації та при ремонті основних засобів» (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Типові кореспонденції по операціях із староприсдатними запасами

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Сума, тис. грн
	Дебет		Кредит		
	Субрахунок	Аналітичний облік	Субрахунок	Аналітичний облік	
1	2	3	4	5	6
Оприбуткування староприсдатних матеріалів верхньої будови колії, знятих під час ремонту колії, що враховується на балансі дистанції колії	2013	За видами матеріалів верхньої будови коли та матеріально-відповідальними особами	7461	За видами запасів і матеріально-відповідальними особами	54,7

Продовження табл. 2.11

1	2	3	4	5	6
Витрати з ремонту старопридатних запчастин: а) витрати на оплату праці	2365		661	За кожним працівником, видами виплат	4,9
б) відрахування на соціальні заходи	2365		65109, 6520, 6530, 6560	За видами відрахувань	1,6
в) витрати матеріалів і малоцінних і швидкозношуваних предметів	2365		2010, 2092, 2093, 22	За видами запасів і відповідальними особами	2,1
Відображено збільшення вартості старопридатних запасів на суму вартості з їх ремонту	2094	За видами запасів і матеріально-відповідальним и особами	2365	Те саме	8,6
Відображено заміну старопридатних МВБК при ремонтах в дистанції колії: - за обліковою вартістю;	977		2013	-«-	12,8
- вартістю відновлення	2315	180.1-180.17 (у формі 10-зал)	2094	-«-	11,8
Оприбутковано старопридатні МВБК, зняті під час ремонту колії, що враховуються на балансі інших дистанцій колії своєї залізниці	2013	За видами матеріалів верхньої будови колії і матеріально-відповідальним и особами	7461	-«-	5,4

Продовження табл. 2.11

1	2	3	4	5	6
Оприбутковано старопритатні МВБК, зняті під час ремонту колії власності іншої залізниці: а) за обліковою вартістю	2011	За видами запасів і матеріально-відповідальним и особами	6834	За виробничо-технологічним и підрозділами	4,5
б) на суму ПДВ	6411		6834	те саме	0,9
Відображення доходу від реалізації старопритатних МВБК	361	За кожним дебітором	712	За видами запасів і матеріально-відповідальним и особами	42,6
Відображення податкового зобов'язання з ПДВ	712		6411	те саме	7,1
Списання облікової вартості старопритатних МВБК	9430		2013	-«-	28,3
Списання вартості ремонту старопритатних МВБК	9431		2094	-«-	8,6
Списані непридатні для подальшого використання старопритатні МВБК за обліковою вартістю	911		2013	-«-	2,5
Оприбутковано металобрухт від ліквідованих старопритатних МВБК	2092	За видами запасів і матеріально-відповідальним и особами	7461	-«-	1,4

Первинним документом для зарахування на баланс структурного підрозділу старопритатних запасів від ліквідації основних засобів є акт про ліквідацію об'єкта основних засобів за формою 03-3 «Акт на списання основних засобів».

Крім вищезазначеного акту, на старопридатні матеріали верхньої будови колії, вилучені при будь-яких видах колійних робіт, складається «Акт про стан матеріалів верхньої будови колії» за формою ПУ-81.

Акт складається на підставі натурального огляду, при цьому сортування й маркування знятих матеріалів здійснюється відповідно до «Технічних умов на укладання в колію старопридатних матеріалів верхньої будови колії» і «Технічних вказівок по використанню старопридатних матеріалів верхньої будови колії на залізницях України (колія 1520 та 1524 мм)» (ЦП/0021).

Зарахування на баланс старопридатних запасів відображається за дебетом відповідних субрахунків обліку старопридатних запасів (2013, 2078, 2091) і кредитом субрахунків: 7460 «Дохід від ліквідації необоротних активів» – у разі ліквідації основних засобів; 7461 – «Інші доходи від звичайної діяльності» – при виконанні ремонту основних засобів.

Аналітичний облік старопридатних запасів ведеться за місцями їх зберігання, за видами, марками, моделями, категоріями, а також окремо тих, що:

- підлягають ремонту;
- знаходяться в ремонті;
- готові для повторного використання.

Відповідно до Методичних рекомендацій з застосування на залізничному транспорті ПБО 9 «Запаси», затверджених наказом Укрзалізниці від 30.12.99 р. № 379-Ц, і листа Міністерства фінансів України від 30.07.2003 р. №04220-109 витрати, які безпосередньо пов'язані з приведенням старопридатних запасів до стану, придатного для повторного використання, включаються до їхньої первісної вартості.

Такі витрати обліковуються за дебетом субрахунку 2365 «Інші види робіт промислового характеру» і кредитом різних рахунків і субрахунків (20, 22, 661, 65 та ін..) і закриваються в дебет субрахунку 2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів» з кредиту субрахунку 2365 «Інші види робіт промислового характеру».

У картках аналітичного обліку старопридатних запасів відображається їхня кількість, облікова ціна, витрати з їх

ремонту, кількість відремонтованих старопридатних запасів і кількість тих, що знаходяться у ремонті.

Операції, пов'язані з використанням старопридатних матеріалів верхньої будови колії для ремонту колії, яка враховується на балансі підрозділу, що виконує її ремонт, у бухгалтерському обліку даного підрозділу відображаються таким чином:

- оприбуткування старопридатних матеріалів верхньої будови колії, знятих під час ремонту колії, що враховується на балансі даного підрозділу дистанції колії, відображається за дебетом субрахунку 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії» і кредитом субрахунку 7461 «Інші доходи від звичайної діяльності»;

- витрати з ремонту старопридатних матеріалів верхньої будови колії відображаються за дебетом субрахунку 2365 «Інші види робіт промислового характеру» і кредитом різних рахунків (20, 22, 65, 66 та ін.);

- збільшення вартості старопридатних запасів на суму вартості з їх ремонту відображається за дебетом субрахунку 2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів» і кредитом субрахунку 2365 «Інші види робіт промислового характеру»;

- використання старопридатних матеріалів верхньої будови колії при ремонтах колії, що враховуються на балансі даного підрозділу, відображається:

- а) за обліковою вартістю – за дебетом субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» і кредитом субрахунку 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії»;

- б) вартістю відновлення – за дебетом субрахунку 2315 «Колійне господарство» і кредитом субрахунку 2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів».

Операції, пов'язані з використанням старопридатних матеріалів верхньої будови колії для ремонту колії, що враховується на балансі інших дистанцій колії своєї залізниці, у бухгалтерському обліку підрозділу, який проводить ремонт колії, відображаються таким чином:

- оприбуткування старопридатних матеріалів верхньої будови колії, знятих під час ремонту колії, що враховується на балансі інших дистанцій колії своєї залізниці, відображається за

дебетом субрахунку 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії» і кредитом субрахунку 7461 «Інші доходи від звичайної діяльності»;

- витрати з ремонту старопридатних матеріалів верхньої будови колії відображаються за дебетом субрахунку 2365 «Інші види робіт промислового характеру» і кредитом різних рахунків (20, 22, 65, 66 та ін.);

- збільшення вартості старопридатних запасів на суму вартості з їх ремонту відображається за дебетом субрахунку 2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів» і кредитом субрахунку 2365 «Інші види робіт промислового характеру»;

- витрати з ремонту колії відображаються:

а) за обліковою вартістю – за дебетом субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» і кредитом субрахунку 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії»;

б) вартістю відновлення – за дебетом субрахунку 2315 «Колійне господарство» і кредитом субрахунку 2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів»;

- інші витрати з ремонту колії – за дебетом субрахунку 2315 «Колійне господарство» і кредитом різних рахунків (20, 66, 65 та ін.);

- передача витрат, пов'язаних з ремонтом колії, по «авізо» іншому підрозділу своєї залізниці відображається за дебетом субрахунку 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» і кредитом субрахунку 2315 «Колійне господарство».

Прийняті по «авізо» витрати з ремонту колії виробничо-технологічним підрозділом, на балансі якого враховується колія, відображаються за дебетом субрахунку 2315 «Колійне господарство» на відповідних статтях з обліку ремонту колії за елементом «Інші витрати» і кредитом субрахунку 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами».

Передача старопридатних запасів (у виробничих потребах) іншому структурному підрозділу своєї залізниці потребує подвійного запису, тобто:

1) дебетується субрахунок 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими

підрозділами» і кредитуються субрахунки: 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії», 2078 «Старопридатні запасні частини» і 2091 «Матеріальні цінності, одержані від ліквідації та при ремонті основних засобів» – за обліковою вартістю;

2) дебетується субрахунок 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» і кредитується субрахунок 2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів» – на вартість ремонту старопридатних запасів (відновна вартість).

У документах на передачу відображаються дві вартості – облікова й відновна.

У сторони, що приймає такі запаси, здійснюється зворотний запис:

1) дебетуються субрахунки: 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії», 2078 «Старопридатні запасні частини» і 2091 «Матеріальні цінності, одержані від ліквідації та при ремонті основних засобів» і кредитується субрахунок 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» – за обліковою вартістю, зазначеною в супровідних документах;

2) дебетується субрахунок 2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів» і кредитується субрахунок 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» – за відновною вартістю, зазначеною в супровідних документах.

Реалізація старопридатних запасів у бухгалтерському обліку відображається так:

а) нараховано дохід з реалізації – дебетується субрахунок 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» і кредитується субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»;

б) податкове зобов'язання з ПДВ – дебетується субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» і кредитується субрахунок 6411 «Податок на додану вартість»;

в) списана облікова вартість старопридатних запасів – дебетується субрахунок 9430 «Облікова вартість реалізованих старопридатних виробничих запасів» і кредитується субрахунок 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії»;

г) списана вартість ремонту старопридатних запасів – дебетується субрахунок 9431 «Вартість ремонту старопридатних виробничих запасів» і кредитується субрахунок 2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів».

Списання старопридатних матеріалів верхньої будови колії, які в процесі зберігання стали непридатними для подальшого використання, у бухгалтерському обліку відображається за дебетом субрахунку 911 «Загальновиробничі витрати з перевезень» і кредитом субрахунку 2013 «Старопридатні матеріали верхньої будови колії», оприбуткування металобрухту від ліквідації старопридатних матеріалів верхньої будови колії відображається за дебетом субрахунку 2092 «Інші матеріали» і кредитом субрахунку 7462 «Інші доходи від звичайної діяльності».

На субрахунку 209 «Інші матеріали» обліковуються відходи виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Для обліку інших матеріалів у колійному господарстві використовуються такі субрахунки:

2090 «Відходи виробництва»;

2091 «Матеріальні цінності, одержані від ліквідації та при ремонті основних засобів»;

2092 «Інші матеріали»;

2093 «Транспортно-заготівельні витрати»;

2094 «Витрати з ремонту старопридатних запасів».

На субрахунку 2090 «Відходи виробництва» обліковуються відходи виробництва.

У підрозділах колійного господарства відходи утворюються на виробничих дільницях і в цехах. Розмір відходів визначають за фактичною їх кількістю, зданою в комору чи реалізованою на сторону. Передачу відходів комірнику для збереження і обліку оформлюють накладною. У накладній вказують номер статті витрат чи номер замовлення, при виконанні якого утворились відходи. Комірник на підставі накладної робить запис у картки складського обліку.

До малоцінних і швидкозношуваних предметів у підрозділах колійного господарства належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року, зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

У бухгалтерському обліку ці предмети відображаються на балансовому рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Цей рахунок призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух малоцінних і швидкозношуваних предметів, що належать підрозділу та знаходяться у складі запасів.

За дебетом рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – відпуск малоцінних і швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації підрозділи колійного господарства повинні організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний кількісний облік. При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» і кредитом субрахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» має такі субрахунки:

- 221 «Інструменти»;
- 222 «Господарський інвентар»;
- 223 «Спеціальний одяг і взуття»;
- 224 «Постільні речі»;
- 225 «Інші малоцінні та швидкозношувані предмети».

Аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів за однорідними групами.

Надходження малоцінних і швидкозношуваних предметів до виробничої комори в бухгалтерському обліку відображається за

дебетом рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» і кредитом субрахунка 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками». Передача в експлуатацію малоцінних і швидкозношуваних предметів і їх списання відображається за дебетом рахунків обліку витрат і кредитом рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які передані в експлуатацію, обліковуються в бухгалтерії на позабалансовому субрахунку 073 «Перелік списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів, термін корисного використання яких не більше 1 року» за кожною підзвітною особою.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які вийшли з ладу, списуються відповідно до актів, складених комісією та затверджених керівниками підрозділів, і відображаються за кредитом позабалансового субрахунку 073 «Перелік списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів, строк корисного використання яких не більше 1 року».

Строки корисного використання малоцінних і швидкозношуваних предметів в експлуатації встановлюються згідно з наказом Укрзалізниці від 14.07.2003 р. № 172-Ц.

Інструменти, які належать до малоцінних і швидкозношуваних предметів і знаходяться у виробничій коморі підрозділу, у бухгалтерському обліку обліковуються на субрахунку 221 «Інструменти».

До інструментів в експлуатації належать ті, які знаходяться в інструментальних коморах виробничих дільниць (цехів), у підзвіті в окремих начальників дільниць, майстрів, бригадирів, на робочих місцях, а також у процесі відновлення в майстернях. За відсутності у підрозділах інструментальних комор інструмент, який знаходиться в експлуатації, може враховуватися за комірником виробничої комори.

Видані інструменти для використання при роботі й здані назад в інструментальну комору обліковують в оперативному порядку тільки в інструментальній коморі без відображення в бухгалтерському обліку як внутрішнє переміщення.

Інструменти, видані працівнику на довгострокове використання, обліковуються в картках обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів форми МШ-2 «Картка обліку

малоцінних та швидкозношуваних предметів». Картки заповнюються комірником на кожного працівника в одному екземплярі, у них працівники розписуються в одержанні цих інструментів. Картка зберігається в картотеці комори до повного їхнього використання. При поверненні інструменту в комору коміжник перевіряє інструмент, робить відмітку в картці про повернення інструменту й розписується в його отриманні.

Порядок обліку інструменту у виробничій коморі та видачі їх працівникам для використання в роботі і їх повернення такий самий, як і в інструментальній коморі.

Інструменти (пристрої) та інші малоцінні і швидкозношувані предмети, які зламалися або загублені, списуються за актом форми МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Акт складається в одному примірнику начальником виробничої дільниці (майстром) або начальником цеху на одного чи декількох працівників.

При поломці, втраті, псуванні малоцінних і швидкозношуваних предметів з вини працівника акт складається у двох примірниках.

Інструменти (пристрої), які вийшли із ладу і стали непридатними, списуються за актом форми МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні». Непридатні інструменти обмінюють на придатні на тих підрозділах, де облік ведеться за методом обмінного (оборотного) фонду. Акт складається в одному екземплярі комісією виробничої дільниці (цеху) на підставі актів вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів форми МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу й інших малоцінних та швидкозношуваних предметів оформлюється актом на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів форми МШ-8 «Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів».

Акт складається в одному примірнику комісією на підставі актів вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів форми МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Після здачі списаних предметів у комору для утилізації акт з розпискою комірника здається до бухгалтерії.

На різні види малоцінних і швидкозношуваних предметів акти на списання складаються окремо.

На субрахунку 222 «Господарський інвентар» ведеться облік господарського інвентарю, який належить до малоцінних і швидкозношуваних предметів і знаходиться у виробничій коморі підрозділу колійного господарства.

На субрахунку 20140 «Формений одяг» ведеться облік наявності та руху форменого одягу, який знаходиться на складі чи в коморі, на субрахунку 20141 «Знаки розрізнення до форменого одягу» – облік і рух знаків розрізнення до форменого одягу.

Забезпечення працівників залізничного транспорту форменим одягом здійснюється централізовано через служби матеріально-технічного забезпечення залізниць. Централізоване забезпечення знаками розрізнення, краватками та фурнітурою, за замовленням, здійснює ДП «Укрзалізничпостач».

Видача готового форменого одягу із складу працівникам колійного господарства і проведення розрахунків за нього здійснюється відповідно до наказу Укрзалізниці від 22.07.2005 р. № 219-Ц.

Структурні підрозділи на підставі одержаних розрахункових документів у бухгалтерському обліку відображають вартість одержаного форменого одягу за дебетом субрахунків 20140 «Формений одяг», 20141 «Знаки розрізнення до форменого одягу» і кредитом субрахунка 6834 «Розрахунки дирекцій залізничних перевезень і галузевих служб з підвідомчими підрозділами» (табл. 2.12).

Видача працівникам готового форменого одягу зі знаками розрізнення зі складу підрозділу здійснюється за вимогою форми ФМУ 26 УЗ.

Вимога виписується бухгалтерією підрозділу в трьох екземплярах, які підписуються головним бухгалтером і керівником.

У всіх екземплярах вимог вказують: номер і дату виписки, прізвище, ім'я та по батькові, посаду працівника, який отримує формений одяг, ідентифікаційний код працівника, його табельний номер, номер виробничої дільниці (цеху); найменування і вид форменого одягу, код одиниці виміру, затребувану кількість та інше.

Таблиця 2.12

Типові кореспонденції з використання форменого одягу

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків				Сума, тис. грн
	Дебет		Кредит		
	Субрахунок	Аналітичний облік	Субрахунок	Аналітичний облік	
Одержано формений одяг працівником дистанції колії на складі ПЧ: а) вартість форменого одягу та знаків розрізнення (разом з ПДВ) за вирахуванням знижки	3772	За кожним працівником	712		24,6
б) відображена сума ПДВ	712		6411		4,1
в) відображена сума знижки	911,912	503	20140, 20141	За видами запасів і	0,8
г) списана вартість форменого одягу і знаків розрізнення за вирахуванням знижки	921,922 943	550	20140, 20141 20140, 20141	матеріально-відповідальними особами	0,4 19,3
д) відображення одержаного працівниками форменого одягу і знаків розрізнення на позабалансовому обліку	075	За кожним працівником			19,3

При видачі форменого одягу зі складу комірник у всіх екземплярах вимог вказує: номер складу, кількість відпущеного одягу, а в першому екземплярі вимоги, які є підставою для списання форменого одягу зі складу, крім того, номенклатурний номер і порядковий номер запису по картках складського обліку.

Працівник, який одержує формений одяг, розписується у всіх екземплярах вимоги.

Третій примірник вимоги видається працівнику на руки і служить дозволом на винос зі складу форменого одягу.

Перший і другий екземпляри комірник передає до бухгалтерії підрозділу, де після відповідної перевірки перший екземпляр служить для обліку витрат матеріалів, а другий – для здійснення утримань із заробітної плати працівника вартості форменого одягу.

Інші малоцінні та швидкозношувані предмети, що знаходяться у складі запасів і в бухгалтерському обліку не обліковуються на вище перерахованих субрахунках, відображаються на субрахунку 225 «Інші малоцінні та швидкозношувані предмети».

Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (ст. 10) передбачено, що для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.

Проведення інвентаризації регламентується «Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків», затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 із змінами та доповненнями.

Інвентаризація забезпечує достовірність бухгалтерського обліку та звітності підприємства. Інвентаризація може бути суцільною або вибірковою.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

а) при передачі майна державного підприємства (підрозділу) в оренду, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року;

в) при зміні матеріально-відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);

г) при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);

д) за приписом судово-слідчих органів;

е) у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

ж) при передачі підприємств і їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та його структурних підрозділів у межах одного органу, до сфери управління якого вони входять;

и) у разі ліквідації підрозділу.

У разі одержання відмови постачальника задовольнити претензію або при одержанні від покупця претензії щодо недовантаження товарів проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлено претензії.

Згідно з Обліковою політикою Укрзалізниці підприємства залізничного транспорту зобов'язані щорічно, до складання річного звіту, проводити інвентаризацію активів і зобов'язань у такі строки:

- станом на 1 жовтня – інвентаризація виробничих запасів;

- станом на 1 листопада – інвентаризація необоротних активів;

- станом на 1 грудня – інвентаризація інших активів балансу та зобов'язань.

Інвентаризація бібліотечних фондів проводиться один раз у три роки.

Основними завданнями інвентаризації є:

а) виявлення фактичної наявності основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

б) установа надлишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення їхньої фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

в) виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих матеріальних цінностей і нематеріальних активів, що не використовуються;

г) перевірка дотримання умов і порядку збереження матеріальних і грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних засобів;

д) перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на поточному рахунку, дебіторської та кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

Для проведення інвентаризаційної роботи розпорядчим документом керівника підрозділу створюється постійно - діюча інвентаризаційна комісія.

Наказ про створення постійно діючої комісії видається на початку року. До складу комісії входять головний бухгалтер, керівники цехів, майстерень, пунктів технічного огляду тощо, а очолює керівник підрозділу чи його заступник.

Перед початком перевірки фактичної наявності матеріальних ресурсів комісія повинна:

- опломбувати підсобні приміщення, підвали тощо;
- перевірити правильність усіх ваговимірювальних приладів;
- одержати останні реєстри прибуткових і видаткових документів, звіти про рух матеріальних ресурсів;
- отримати від матеріально-відповідальних осіб розписки про те, що на початок інвентаризації усі видаткові та прибуткові документи на цінності здані до бухгалтерії; всі цінності, що надійшли на відповідальне збереження, оприбутковані, ті що вибули, – списані. Аналогічні розписки також надають особи, які мають підзвітні суми на придбання або довіреність на одержання цінностей.

Для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях зберігання та виробництва, крім постійно - діючої комісії, розпорядчим документом керівника підрозділу створюються робочі інвентаризаційні комісії, до складу яких включаються начальники дільниць (цехів), вокзалів, майстри, виконавці робіт, економісти, бухгалтери та інші досвідчені працівники, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника підрозділу, який призначив інвентаризацію. Забороняється призначати головою інвентаризаційної робочої комісії у тих самих матеріально-відповідальних осіб одного й того ж працівника два роки поспіль.

Постійно діючі інвентаризаційні комісії:

- проводять профілактичну роботу із забезпечення збереження цінностей, заслуховують на своїх засіданнях керівників підрозділів (цехів) з цього питання;

- організують проведення інвентаризацій і здійснюють інструктаж членів робочих інвентаризаційних комісій;

- здійснюють контрольні перевірки правильності проведення інвентаризацій, а також вибіркові інвентаризації товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання в міжінвентаризаційний період. Основними завданнями перевірок і вибіркового інвентаризацій у міжінвентаризаційний період є здійснення контролю за збереженням цінностей, дотримання матеріально-відповідальними особами правил їх зберігання та ведення первинного обліку;

- перевіряють правильність визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортування цінностей в усіх місцях їх зберігання;

- при встановленні серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводять, за дорученням керівника підприємства, повторні суцільні інвентаризації;

- розглядають письмові пояснення осіб, які допустили нестачу чи псування цінностей або інші порушення. Свої пропозиції щодо регулювання виявлених нестач і втрат від псування цінностей, заліку внаслідок пересортування постійно діючі інвентаризаційні комісії відображають у протоколі. У протоколі наводяться відомості про причини та про осіб, винних у нестачах, втратах і надлишках, і про вжиті до них заходи.

Робочі інвентаризаційні комісії:

- здійснюють інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів і незавершеного виробництва у місцях зберігання та виробництва;

- разом з бухгалтерією підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації та розробляють пропозиції щодо заліку нестач і надлишків за пересортування, а також списання нестач у межах норм природного убутку;

- вносять пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання та відпуску товарно-матеріальних цінностей,

поліпшення обліку та контролю за їх зберіганням, а також реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;

- несуть відповідальність за своєчасність і додержання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, цінних паперів і заборгованості в розрахунках;

- оформлюють протокол із зазначенням у ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації та висновків щодо них; пропозицій про залік нестач і надлишків за пересортування; списання нестач у межах норм природного убутку, а також наднормативних нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

Контрольні перевірки інвентаризації проводяться постійно діючою інвентаризаційною комісією за участю членів робочих інвентаризаційних комісій і матеріально - відповідальних осіб після закінчення інвентаризації, але обов'язково до відкриття складу (комори), де проводилась інвентаризація. При цьому перевіряються з опису найбільш цінні матеріальні цінності і ті, що мають підвищений попит.

2.8. Особливості обліку витрат основної діяльності підприємств залізничного транспорту

Продукцією залізниць є перевезення. Структурні підрозділи лише беруть участь в її створенні, але цієї продукції не мають, тому калькулювання собівартості залізничних перевезень здійснюють на рівні залізниці та дирекції залізничних перевезень. При цьому окремо визначається собівартість вантажних і пасажирських перевезень у розрізі видів тяги. На залізниці, крім того, складається калькуляція собівартості перевезень пасажирів, багажу і пошти. Калькуляційними одиницями з основної діяльності є:

- 10 приведених тонно-кілометрів (за вантажними перевезеннями);

- 10 пасажиро-кілометрів (за пасажирськими перевезеннями).

Аналітичний облік витрат на підприємствах залізничного транспорту ведеться у розрізі окремих видів діяльності за встановленою «Номенклатурою статей витрат з основної діяльності підприємств залізничного транспорту України», затвердженою наказом Укрзалізниці від 10.02.2000 р. № 57-Ц. До кожного аналітичного рахунка передбачено свою номенклатуру статей витрат. На підставі первинних документів здійснюють групування витрат у Накопичувально-групувальних відомостях, які складають окремо на кожен елемент витрат. На їх підставі складається Накопичувальна відомість (машинограма) витрат за окремими видами робіт (послуг).

Номенклатуру витрат з основних видів економічної діяльності залізничного транспорту України розроблено з урахуванням необхідності перетворення залізничного транспорту на ринково орієнтовану конкурентоспроможну галузь на підставі п. 5 Концепції Державної програми реформування залізничного транспорту щодо розмежування в системі залізничного транспорту природно-монопольного і конкурентного секторів, створення умов для демонополізації окремих сфер діяльності галузі та розвитку конкуренції, забезпечення доступності інфраструктури залізниць для користувачів і створення прозорої фінансово-економічної моделі суб'єкта господарювання, створеного в процесі реформування залізничної галузі.

Номенклатура витрат з основної діяльності залізниць використовується для калькуляції собівартості перевезень, а також аналізу виконання плану з витрат виробництва. В основі побудови номенклатури лежить П(С)БО 16 «Витрати».

У цьому документі виділяють витрати з основної і підсобно-допоміжної діяльності. Номенклатура витрат має 3 розділи:

Розділ 1. Перелік і склад статей.

Розділ 2. Основні принципи розподілу витрат між вантажними та пасажирськими перевезеннями та порядок їх розподілу.

Розділ 3. Групування статей витрат за галузевими господарствами та за основними видами економічної діяльності залізничного транспорту.

Найменування статей і їх перелік, які враховуються за кожною окремою статтею, викладено в Номенклатурі витрат з

основної діяльності підприємств залізничного транспорту в першому розділі.

Другий розділ Номенклатури витрат виділяє основні принципи розподілу витрат між вантажними і пасажирськими перевезеннями на сучасному етапі функціонування залізничного транспорту.

Принцип відповідності вимогам об'єктивних законів, що діють у ринковій економіці, спрямовує методологію розподілу витрат між вантажними та пасажирськими перевезеннями на створення економічних умов для виникнення та розвитку конкуренції в потенційно конкурентному секторі залізничного транспорту, завдяки чому відбувається подальше удосконалення відносин економічної власності відповідно до рівня й характеру продуктивних сил усередині залізничної галузі та забезпечується адаптація залізничного транспорту до функціонування в зовнішньому середовищі, яке постійно змінюється.

Для виконання п. 5 Концепції Державної програми реформування залізничного транспорту України та для забезпечення поступового переходу від переважно функціонально-територіального принципу організації діяльності залізничного транспорту України до функціонального принципу класифікацію витрат з основної діяльності залізничного транспорту здійснено за такими основними видами економічної діяльності:

- 1) пасажирські перевезення у внутрішньодержавному й міжнародному сполученнях;
- 2) пасажирські перевезення в приміському та регіональних сполученнях;
- 3) вантажні перевезення;
- 4) утримання інфраструктури;
- 5) локомотивна тяга;
- 6) ремонт рухомого складу.

Номенклатура витрат передбачає групування витрат із зазначених вище основних видів економічної діяльності. Ряд прямих специфічних витрат безпосередньо відноситься на певний вид економічної діяльності (вид перевезень). Витрати, які не можуть бути віднесені прямо на відповідний вид діяльності, розподіляються між ними пропорційно величинам вимірників-

розподільників. Загальновиробничі та адміністративні витрати розподіляються між основними видами діяльності пропорційно раніше розподіленим витратам на оплату праці.

Структурні підрозділи для планування та обліку витрат використовують статті прямих виробничих витрат за наявності в них відповідних видів робіт.

Якщо прямі витрати структурного підрозділу пов'язані з одним видом діяльності, то й загальновиробничі та адміністративні витрати зазначеного підрозділу повністю відносяться до цього ж виду діяльності.

У розділі 3 Номенклатури витрат у табличній формі наводиться інформація щодо:

- співставлення номерів статей ново-розробленої Номенклатури витрат з основної діяльності підприємств залізничного транспорту, затвердженої наказом Укрзалізниці від 21.08.2007 р. № 417-Ц;

- групування статей витрат за галузевими господарствами залізничного транспорту;

- групування статей витрат за основними видами економічної діяльності залізничного транспорту;

- системи формування витрат за видами перевезень.

Номенклатура витрат з основної діяльності залізниць використовується для калькуляції собівартості перевезень, а також аналізу виконання плану з витрат виробництва. Витрати з перевезень і всіх видів допоміжної діяльності групуються за такими економічними елементами:

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

До складу елемента „Матеріальні витрати” включається вартість витрачених у процесі перевезень і допоміжному виробництві:

- матеріалів;
- палива і енергії;
- запасних частин;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

У зв'язку з великою питомою вагою витрат на електроенергію і паливо, особливо на тягу поїздів, на залізничному транспорті елемент „матеріальні витрати” розділено на три складові частини – матеріали, паливо, електроенергія.

До складу елемента „Витрати на оплату праці” включається заробітна плата за окладами і тарифами, доплати та надбавки до тарифних ставок та окладів, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

До складу „Відрахування на соціальні заходи” включаються відрахування до Пенсійного фонду згідно з Законом України “Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування”.

До складу „Амортизація” включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента „Інші операційні витрати” включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування, оплата рахунків за виконаний капітальний і поточний ремонт екіпірувальних пристроїв і механізмів тощо.

До виробничої собівартості послуг з перевезень включають:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Прямі матеріальні витрати – це витрати, до складу яких включається вартість матеріалів, палива та електроенергії, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До виробничої собівартості послуг з перевезень також належать змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати – це накладні витрати на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, бригадами та іншими підрозділами депо, а також витрати на утримання резервного рухомого складу, внутрішнього транспорту та експлуатацію машин і обладнання.

Незавершеного виробництва за перевезеннями не визначають, тому всі прямі витрати, які протягом місяця накопичують наростаючим підсумком на субрахунках 231 та 232 «Перевезення» у розрізі відповідних рахунків третього порядку, у кінці місяця у повній сумі (за вирахуванням вартості відходів і повернень з виробництва) перераховують на підставі бухгалтерської довідки на субрахунок 9030 «Собівартість реалізованих послуг з перевезень».

При цьому субрахунки 231 та 232 закриваються і на кінець періоду сальдо не мають.

Підприємства залізничного транспорту облік прямих витрат основної та допоміжної діяльності здійснюють на субрахунках другого і третього порядку, передбачених до рахунка 23 «Перевезення» Планом рахунків, затвердженим наказом Укрзалізниці для підприємств і організацій галузі.

Особливо значна деталізація передбачена до рахунка 23 «Перевезення» (табл. 2.13), до субрахунків 313, 314, 377, 641, 642, 682, 683 та ін. Це забезпечує єдині методичні підходи до організації обліку та складання звітності у всіх підприємствах і організаціях, що входять до системи залізничного комплексу.

Таблиця 2.13

Склад субрахунків обліку витрат основної та допоміжної діяльності підприємств залізничного транспорту (до рахунка 23 «Перевезення»)

Код рахунка		Назва субрахунку
другого порядку	третього порядку	
1	2	3
230		Виконання будівельно-монтажних робіт
231		Перевезення
	2310	Пасажирське господарство
	2311	Господарство вантажної та комерційної роботи
	2312	Господарство перевезень
	2313	Локомотивне господарство
	2314	Вагонне господарство

Продовження табл. 2.13

1	2	3
	2315	Колійне господарство
	2316	Господарство цивільних споруд
	2317	Господарство сигналізації та зв'язку
	2318	Господарство електропостачання
	2319	Обслуговування перевезень закордонними залізницями на території України
232		Перевезення
	2321	Господарство матеріально-технічного забезпечення
	2323	Відновні поїзди
	2324	Інші підприємства, підпорядковані залізниці
	233	Допоміжне виробництво
	2330	Ремонт основних засобів
	2331	Паливне господарство
	2332	Господарство матеріально-технічного забезпечення
	2333	Господарство вантажної та комерційної роботи
	2334	Транспортно-експедиційні операції
	2335	Обслуговування пасажирів (КОП)
	2336	Господарство станцій
	2337	Міжнародні перевезення
	2338	Дорожні лабораторії
	2339	Послуги, пов'язані з охороною
234		Допоміжне виробництво
	2340	Деповський ремонт вантажних вагонів
	2341	Деповський ремонт пасажирських вагонів
	2342	Деповський ремонт рефрижераторних вагонів

Продовження табл. 2.13

1	2	3
	2343	Капітальний ремонт колії
	2344	Модернізація колії
235		Сільське господарство
	2350	Рослинництво
	2351	Тваринництво
	2352	Переробка продукції тваринництва
236		Допоміжне промислове виробництво
	2360	Пункти льодозаготівлі
	2361	Кар'єри
	2362	Господарство електропостачання
	2363	Господарство водопостачання і водовідведення
	2364	Промислові підприємства, підпорядковані залізниці
	2365	Інші види робіт промислового характеру
237		Господарство лісозахисних насаджень
238		Торгівля та громадське харчування
	2380	Торгівля
	2381	Громадське харчування
239		Інші види робіт по всіх господарствах
	2390	Інші види робіт у локомотивному господарстві
	2391	Автотранспортне господарство
	2392	Інші види робіт
	2398	Завершені етапи за незавершеними контрактами
	2399	Проміжні рахунки

Специфіка роботи структурних підрозділів полягає в тому, що одні підприємства виконують перевезення для іншого підприємства однієї залізниці. Так, наприклад, локомотивні депо виконують маневрові роботи на станціях, а можуть також виконувати поточний ремонт локомотивів, що належать до іншого депо тієї саме залізниці, тощо.

Витрати залізниць з перевезень (експлуатаційні витрати) – це грошове вираження витрат з переміщення вантажів і пасажирів. До складу експлуатаційних витрат включають вартість матеріалів, палива, електроенергії, нараховані суми амортизаційних відрахувань, заробітної плати.

Експлуатаційні витрати є одним з найважливіших показників госпрозрахункової діяльності, вони служать основою для визначення фінансових результатів і собівартості перевезень. Тому економне використання засобів на перевезення, недопущення перевитрат і втрат, ліквідація непродуктивних витрат є істотним резервом зниження експлуатаційних витрат і підвищення ефективності роботи транспорту.

За економічним змістом експлуатаційні витрати (як витрати виробництва транспортної промисловості) залежно від їх зв'язку з технологічним процесом переміщення вантажів і пасажирів прийнято поділяти на витрати з перевезень і допоміжної діяльності та загальновиробничі. Витратами з перевезень і допоміжної діяльності є витрати, без яких процес виробництва неможливий, наприклад заробітна плата машиністів і бригад поїздів, електроенергія для тяги поїздів, амортизаційні відрахування з вартості рухомого складу, залізничної колії тощо. На відміну від них, загальногосподарські витрати обумовлені обслуговуванням транспортних процесів і управлінням ними. Це витрати з обслуговування основних засобів загального призначення, заробітна плата виробничого і цехового персоналу, а також заробітна плата та інші витрати апарату управління.

Експлуатаційні витрати різною мірою залежать від зміни обсягу роботи порівняно з планом. Розмір одних витрат при збільшенні або зменшенні обсягу роботи змінюється прямо пропорційно цьому збільшенню або зменшенню, а інші - залишаються майже без змін. Тому перші називаються

залежними (умовно змінними), а другі - незалежними (умовно постійними) витратами.

Тобто всі витрати поділяються за зв'язком із обсягами робіт на 2 групи:

1. Змінні витрати, які залежать від зміни обсягу робіт – перевезень: витрати на паливо, електроенергію, на зарплату відрядникам, ремонт і експлуатацію машин, на комплектуючі та ін.

2. Умовно-постійні витрати – мало залежать від зміни обсягу перевезень: витрати на зарплату ДСП, на матеріали для стрілочних переводів, снігоборотьбу, водопостачання.

Найменування статей і короткий перелік, які враховуються за кожною окремою статтею, викладено в Номенклатурі витрат з основної діяльності підприємств залізничного транспорту, затвердженій наказом Укрзалізниці від 21.08.2007 р. № 417-Ц.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, ділянками; відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, ділянками; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, ділянок);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію і ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів, загальновиробничого призначення;

- витрати на удосконалення технології й організації виробництва;

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення й інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування працівників і апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами і якістю продукції, робіт, послуг);

- витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього середовища;
- інші витрати (утрати від браку, оплата простоїв).

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Витрати, які не входять до виробничої собівартості, поділяються на адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат належать такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування і управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншим загальногосподарським персоналом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагорода за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна);
- витрати на зв'язок (поштовий, телеграфний, телефонний, факс);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори й інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів і обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування й інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Облік адміністративних витрат ведеться на однойменному синтетичному рахунку 92 «Адміністративні витрати» у розділі елементів витрат за кожною статтею Номенклатури кошторису, а

наприкінці звітної періоду списують на рахунок фінансових результатів 79 «Фінансові результати».

До складу інших операційних витрат належать:

- витрати на дослідження і розроблення відповідно до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

- собівартість реалізованої іноземної валюти, що для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахування іноземної валюти в грошову одиницю, яка є еквівалентом, виражена в грошовій одиниці України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;

- собівартість реалізованих виробничих запасів, що для цілей бухгалтерського обліку складається з їхньої облікової вартості і витрат, пов'язаних з їхньою реалізацією;

- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахування в резерв сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці;

- втрати від забезпечення запасів;

- нестачі й утрати від псування цінностей;

- визнані штрафи, пеня, недоутримки;

- витрати на виплату матеріальної допомоги, на зміст об'єктів соціально-культурного призначення;

- інші витрати операційної діяльності.

Для обліку загальновиробничих, адміністративних та інших операційних витрат основної та допоміжної діяльності передбачено відповідні додаткові субрахунки до синтетичних рахунків класу 9 «Витрати діяльності» (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Субрахунки для обліку витрат звітної періоду

Код рахунка		Назва субрахунка
другого порядку	третього порядку	
1	2	3
903		Собівартість реалізованих робіт і послуг
	9030	Собівартість реалізованих послуг з перевезень

Продовження табл. 2.14

1	2	3
	9031	Собівартість реалізованих робіт і послуг допоміжної діяльності
911		Загальновиробничі витрати з перевезень
912		Загальновиробничі витрати з допоміжної діяльності
921		Адміністративні витрати з перевезень
922		Адміністративні витрати з допоміжної діяльності
948		Визнані штрафи, пеня, недоутримки
	9480	Штраф за невиконання відповідального плану перевезень
	9481	Штраф за прострочення в доставці вантажів
	9482	Інші штрафи, пеня, недоутримки
949		Інші витрати операційної діяльності
	9490	Витрати житлового господарства
	9491	Витрати на утримання гуртожитків
	9492	Витрати комунального господарства
	9493	Витрати оздоровчого та спортивно-культурного характеру
	9494	Витрати за операційною орендою основних засобів
	9495	Витрати на здешевлення побутового палива
	9496	Відрахування на утримання Укрзалізниці
	9497	Витрати за незбереженими перевезеннями
	9498	Витрати на утримання правоохоронних органів
	9499	Інші витрати

Облік загальновиробничих витрат згідно з обліковою політикою Укрзалізниці здійснюється на двох субрахунках:

911 «Загальновиробничі витрати з перевезень»;

912 «Загальновиробничі витрати з допоміжної діяльності».

Облік цих витрат ведеться у розрізі затвердженої Укрзалізницею номенклатури статей витрат. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. Перелік статей

постійних і змінних витрат підприємств залізничного транспорту наведено у додатку до Облікової політики Укрзалізниці. Так, до постійних витрат віднесено такі статті: амортизація основних засобів, витрати на обов'язкове страхування, знижка вартості форменого одягу, витрати на винахідництво і раціоналізацію та ін. До змінних віднесені такі статті загальновиробничих витрат: утримання загальновиробничого персоналу, витрати на відрядження виробничого персоналу, утримання резервного рухомого складу, поточний ремонт основних засобів загальновиробничого призначення, нестачі в межах норм природних втрат і т. ін.

Усі підприємства і організації, що належать до сфери управління Укрзалізниці, зобов'язані дотримуватися положень, передбачених Обліковою політикою Укрзалізниці. Кожен відокремлений підрозділ підприємств залізничного транспорту веде самостійно облік загальновиробничих витрат і розподіляє їх і відносить на витрати основного виробництва відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». При цьому дебетують, як правило, рахунок 23 «Виробництво» (різні субрахунки) і кредитують рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

Виходячи з технічних та організаційних особливостей роботи галузі вантажні вагони та контейнери, приписані до окремих залізниць, враховуються на їх балансі, а працюють на всій мережі залізниць України. У зв'язку з цим витрати з їх амортизації та ремонту, виконаному залізницями, не є витратами тільки однієї залізниці, а перерозподіляються у такому порядку. Залізниці, на балансі яких обліковуються вантажні вагони і контейнери, нараховують амортизацію і повідомляють її суму у Головне управління вагонного господарства Укрзалізниці з одночасним направленням Повідомлень (Авізо) до Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці з відображенням у бухгалтерському обліку за дебетом субрахунка 682 «Внутрішні розрахунки» і кредитом субрахунку 131 «Знос основних засобів».

Головне управління вагонного господарства Укрзалізниці суми нарахованої амортизації розподіляє між залізницями пропорційно їх питомій вазі у розрахунковому парку вантажних вагонів і контейнерів і доводить ці суми залізницям.

Розрахунковим парком вантажних вагонів вважають склад (кількість) вагонів, які експлуатуються на залізниці в конкретному періоді (робочий парк), а також несправні вагони та вагони, що знаходяться у запасі.

Одночасно Головне управління вагонного господарства Укрзалізниці (ЦВ) подає до Головного фінансово-економічного управління (ЦФ) відомість з нарахованих і розподілених сум амортизації для відображення у бухгалтерському обліку і виписки повідомлень залізницям.

Суми отриманої від Укрзалізниці амортизації відображаються в бухгалтерському обліку фінансово-економічних служб залізниць за дебетом субрахунку 2314 «Вагонне господарство» і кредитом субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки». Витрати з поточного ремонту вантажних вагонів, незалежно від того, на балансі якої залізниці вони враховуються, у бухгалтерському обліку вагонного депо відображаються так:

— прямі виробничі витрати — за дебетом субрахунку 2340 «Деповський ремонт вантажних вагонів»;

— загальновиробничі витрати — за дебетом субрахунку 912 «Загальновиробничі витрати з допоміжної діяльності»;

— адміністративні витрати — за дебетом субрахунка 922 «Адміністративні витрати з допоміжної діяльності» і кредитом рахунків 20, 65, 66, 68 тощо.

Після розподілу загальновиробничих витрат витрати з деповського ремонту (з виділенням адміністративних витрат) передаються до фінансової служби залізниці з відображенням за дебетом субрахунку 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» і кредитом субрахунків 2340 і 922.

Фінансова служба залізниці отриману від вагонного депо суму витрат з ремонту вантажних вагонів (з виділенням адміністративних витрат) повідомляє Головному управлінню вагонного господарства для розподілу між залізницями пропорційно питомій вазі приписного парку вантажних вагонів кожної залізниці (тобто парку вагонів, що приписаний до даної залізниці і враховується на її балансі) у загальній балансовій вартості вантажних вагонів залізниць України на початок звітнього року з одночасним відображенням в обліку за дебетом субрахунка 682 і кредитом субрахунка 683.

Головне управління вагонного господарства (ЦВ) до 10 числа місяця, наступного за звітним, надає до Головного фінансово-економічного управління (ЦФ) дані про суми витрат з ремонту вантажних вагонів для виписки повідомлення залізницям.

Розподілені суми витрат з ремонту вантажних вагонів на підставі одержаного повідомлення від Головного фінансово-економічного управління Укрзалізниці фінансові служби залізниць відображають за дебетом субрахунку 2330 «Ремонт основних засобів» і кредитом субрахунку 682 «Внутрішні розрахунки».

Сума витрат з субрахунку 2330 «Ремонт основних засобів» списується у дебет субрахунку 2314 «Вагонне господарство».

Витрати з капітального ремонту вантажних вагонів, виконаного у вагонних депо, перерозподілу не підлягають.

У разі виконання вагонними депо капітального ремонту вантажних вагонів інших залізниць (підприємств) розрахунки здійснюються шляхом виписки Повідомлень (Авізо) залізниці (підприємству), на балансі якої враховуються вантажні вагони, через Головне фінансово-економічне управління Укрзалізниці (ЦФ).

Відповідно до діючих нормативно-правових актів (Статут залізниць України, міжнародні угоди) залізниця несе відповідальність за збереження (схоронність) вантажу від часу його прийняття до перевезення і до моменту видачі одержувачу. У разі якщо незбереження (незабезпечення схоронності, втрати, нестачі, псування, пошкодження) вантажу, багажу, вантажобагажу сталося з вини залізниць України, вони несуть відповідальність у розмірі фактично заподіяної шкоди. Претензії вантажовласників розглядаються комерційними службами залізниць.

У разі визнання претензії такою, що підлягає задоволенню, комерційна служба оформлює і передає фінансово-економічній службі наказ про перерахування заявнику претензії визнаної суми.

У цьому ж наказі зазначається відповідальний підрозділ даної залізниці, винний у допущеному незбереженні вантажу, або найменування іншої залізниці, за рахунок якої задоволена

претензія. На підставі цих записів у наказах сплачені суми відносяться на винні підрозділи залізниці та проводяться розрахунки з іншими залізницями.

Визнані або присуджені вантажоодержувачам суми за незбережені перевезення відображаються у бухгалтерському обліку фінансових служб залізниць за дебетом субрахунку 3770 «Розрахунки з незбережених перевезень» і кредитом субрахунку 3776 «Розрахунки з різними дебіторами». Сплата нарахованих сум відображається за дебетом субрахунку 3776 і кредитом рахунків грошових коштів.

В актово-претензійному відділі комерційної служби ведеться оперативний облік виплат за кожною відправкою, за видами незбереження (крадіжки, втрати тощо), видами незбережених вантажів, винними підрозділами та за іншими ознаками.

При визначенні підрозділу, винного в допущенні незбереження перевезень, у бухгалтерському обліку фінансових служб залізниць ці операції відображаються за кредитом субрахунку 3770 і дебетом субрахунків 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» (якщо винуватці — підприємства залізниці), 9497 «Витрати за незбереженими перевезеннями» (якщо винуватець — сама залізниця), 682 «Внутрішні розрахунки» (якщо винуватці — інші підприємства Укрзалізниці).

Відособлені підрозділи, підприємства, отримавши повідомлення від залізниці, суми втрат від незбережених перевезень відображають за дебетом субрахунку 9497 і кредитом субрахунку 683.

Кошти, отримані від винуватців у погашення втрат від незбереження перевезень, відображають за дебетом рахунків грошових коштів і кредитом субрахунку 7195 «Інші доходи від операційної діяльності».

За даними бухгалтерського обліку проводиться аналіз господарської діяльності, метою якого є оцінка досягнутого рівня і пошук резервів розширення виробництва і підвищення його результатів.

На підставі достовірної інформації про господарську діяльність депо вищими органами розробляються та приймаються управлінські рішення з підвищення ефективності виробництва та поліпшення фінансового стану.

2.9. Особливості обліку підсобно-допоміжної діяльності

На залізничному транспорті для забезпечення потреби основного виробничого процесу – перевезень – виконується великий обсяг підсобно-допоміжних робіт. Значну частину цих робіт виконують спеціалізовані підприємства. Це механізовані дистанції вантажно-розвантажувальних робіт, що виконують вантажні та розвантажувальні роботи; колійні механізми станції, що здійснюють капітальний ремонт колії; льодозаводи, що наморожують лід для заправлення рефрижераторних вагонів, склади палива та матеріальні склади, що постачають підприємствам залізниць паливо та матеріали.

До спеціалізованих підприємств належать також бази обслуговування пасажирських вагонів, що забезпечують пасажирські вагони постільною білизною та іншими речами; розсадники та оранжереї, що вирощують саджанці кущів і дерев для лісозахисних смуг; електростанції, що виробляють електроенергію для руху потягів, виробничих і побутових потреб; майстерні з ремонту електроустаткування, кранів на залізничній ході, апаратури зв'язку та СЦБ тощо; автобази, домоуправління та ін.

Частину підсобно-допоміжних робіт виконують локомотивні та вагонні депо, дистанції цивільних споруд, електропостачання та інші підприємства-структурні підрозділи, головним завданням яких є здійснення перевезень. Так, всі ці підприємства здійснюють капітальний ремонт наявних у них будов, споруд та обладнання; локомотивні та вагонні депо ремонтують рухомий склад для депо інших залізниць і підприємств промисловості, виготовляють запасні частини для локомотивів і вагонів; дистанції електропостачання переробляють на своїх підстанціях електроенергію, що надходить.

Бухгалтерський облік підсобно-допоміжної діяльності повинен забезпечувати своєчасне відображення пов'язаних з цією діяльністю господарчих операцій, контроль за раціональним використанням трудових, матеріальних і грошових ресурсів, правильне калькулювання собівартості продукції та виявлення фінансових результатів, а також достовірність звітних даних.

Витрати підсобно-допоміжної діяльності як спеціалізованих, так і підприємств, зайнятих безпосередньо у процесі перевезення, класифікуються згідно з Номенклатурою витрат по основній діяльності залізниць, у якій передбачені статті для планування та обліку витрат найбільш типових для залізниць допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств. За цими статтями планують та обліковують або тільки основні витрати, що характерні для даного виробництва, або всі основні, включаючи загальні для всіх галузей господарства витрати, або всі основні та загальногосподарські (без витрат на утримання апарату управління) витрати.

У зв'язку з безліччю форм підсобно-допоміжної діяльності залізничних підприємств у Номенклатурі витрат спеціальні статті виділені не для всіх допоміжних та обслуговуючих виробництв і господарств.

За відсутності спеціальних статей основні витрати планують та обліковують за статтями, складеними у встановленому порядку кошторисів витрат і планових калькуляцій собівартості виробів, робіт, послуг. У такому випадку статтям кошторисів і калькуляцій присвоюють номери вільних, не використовуваних підприємством статей Номенклатури витрат.

Для обліку витрат підсобно-допоміжної діяльності використовують балансовий рахунок 23 “Виробництво”, на окремих позиціях якого обліковують витрати різних видів допоміжного виробництва.

Аналітичний облік витрат підсобно-допоміжної діяльності ведеться за кожним видом виробництва, господарства, послуги окремо за балансовими рахунками, статтями та елементами витрат.

Витрати на виготовлення промислової продукції самостійні підсобно-допоміжні підприємства (льодозаводи, кар'єри, майстерні різних служб), як і підприємства основної діяльності залізниць, враховують на рахунку 23 “Виробництво”.

Підприємства, що фінансуються за планом перевезень, на цьому субрахунку відображають витрати на ремонт пасажирських і вантажних вагонів у депо; на ремонт локомотивних і колісних пар без зміни елементів; на ремонт локомотивів для депо інших залізниць і підприємств (організацій)

інших міністерств і відомств; на поточний ремонт пошкодженого рухомого складу та контейнерів, що здійснюється за рахунок винних підприємств; виготовлення запасних частин, інструментів, пристосувань, інвентарю та іншої продукції; водопостачання; вироблення електроенергії та переробку покупної електроенергії; заморожування льоду; добування матеріалів баласту у кар'єрах та на інші роботи промислового характеру.

Витрати на виробництво продукції підсобно-допоміжні підприємства з цеховою структурою враховують на рахунку 23 “Виробництво” відносно цехів за статтями Номенклатури витрат основної діяльності залізниць. Підприємства, для яких Номенклатурою спеціальні статті витрат не передбачені, наприклад заводи, служби сигналізації та зв'язку та різноманітні майстерні, а також підприємства основної діяльності, облік витрат ведуть за найважливішими виробами або роботами, що включені до планових калькуляцій собівартості продукції, окремо за найменуваннями, а за іншими виробами та роботами – за узагальненими видами виробів і робіт або в цілому за всіма видами.

Матеріальні цінності (запасні частини, інструменти, обладнання, інвентар, пристосування для перевезення худоби, зерна, піддони, плодоовочеве обладнання та інші види продукції), виготовлені для подальшого використання на самому підприємстві, оприбутковують за дебетом рахунка 20 “Виробничі запаси”, а призначені для відпускання та реалізації іншим організаціям та своєму капітальному будівництву – за дебетом рахунка 26 “Готова продукція”.

Готову продукцію оприбутковують за плановою собівартістю. Різницю між фактичною та плановою собівартістю показують на окремій обліковій позиції рахунка 26 “Готова продукція”.

Готову продукцію, відвантажену або здану на місці покупцям (замовникам), а також відпущену у встановленому порядку для потреб свого капітального будівництва, з рахунка 26 “Готова продукція” списують за плановою собівартістю на рахунок 90 “Собівартість реалізації”. Наприкінці місяця різницю між фактичною та плановою собівартістю готової продукції в

частині, що належить до відпущених і реалізованих виробів, списують пропорційно їх плановій собівартості на ті рахунки, куди планова собівартість була віднесена. При цьому дебетові різниці показують прямим записом, а кредитові – червоним сторно. Суму різниць, що відноситься до залишку готової продукції на складі, залишають на рахунок 26 “Готова продукція”. У Балансі готову продукцію відображають за фактичною собівартістю.

Для точного обрахування фактичної собівартості виготовлених протягом місяця матеріальних цінностей і закінчених робіт уточнюють обсяг і вартість незавершеного виробництва. По закінченні звітного місяця проводять інвентаризацію незакінчених обробкою виробів і незавершених робіт і визначають обсяг здійснених на них витрат. Згідно з первинними документами за діючими розцінками визначають розмір заробітної плати, за нормами витрат – вартість витрачених матеріалів, за плановими нормами – розмір основних загальних і загальногосподарських витрат.

До складу незавершеного виробництва включають тільки фактично витрачені матеріали. Якщо матеріали були одержані зі складу, але повністю не витрачені, вартість їх залишку станом на останнє число звітного місяця перераховують з кредиту рахунка 23 “Виробництво” у дебет рахунка 20 “Виробничі запаси”, а станом на 1-ше число наступного місяця роблять зворотний бухгалтерський запис.

Фактичну собівартість готових виробів і виконаних робіт, що списується з рахунка 23 “Виробництво” наприкінці місяця, визначають шляхом збільшення витрат звітного місяця на вартість незавершеного виробництва на початок місяця та зменшення її на вартість незавершеного виробництва на кінець місяця.

Облік операцій з водопостачання. До витрат з водопостачання відносять всі витрати залізниць на обслуговування, утримання та поточний ремонт джерел водопостачання, гідротехнічних, водоочисних (фільтрувальних), водонапірних і зливних споруд, насосних станцій, артезіанських свердловин, водопровідних мереж (крім не підключених до залізничних комунікацій окремих водопровідних мереж, у які

вода надходить від сторонніх організацій та оплачується безпосередньо підприємством-споживачем); витрати на поточний ремонт устаткування, інвентарю та інструментів, на перевезення та роздачу води. Вся ці витрати враховують за ст. 450-457 Номенклатури витрат на субрахунку 2363 “Господарство водопостачання і водовідведення”.

Фактичну вартість води, що витрачена на перевезення, з кредиту субрахунка 2363 перераховуються у дебет субрахунку 2320 до ст. 240 за елементами витрат “Інші грошові витрати”. Якщо діє порядок, коли пред’являються підприємствам рахунки за вартість відпущеної на перевезення води, то на суму пред’явлених рахунків (за плановою собівартістю води) дебетується субрахунок 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” та кредитується субрахунок 7055 “Дохід від реалізації води”. Сума фактичної собівартості відображається обліковцями за дебетом субрахунка 903 та кредитом субрахунка 2363.

Під час відпускання води підприємствам інших підрозділів своєї залізниці, підприємствам інших залізниць, а також підприємствам (організаціям) Укрзалізниці та інших міністерств і відомств рахунки пред’являються за відпускнуою вартістю води. Згідно з цими рахунками роблять бухгалтерський запис за дебетом субрахунка 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” та кредитом субрахунку 7055 “Дохід від реалізації води”.

Собівартість води, відпущеної не переведеним на самостійний баланс підрозділам залізниці, витрати яких обліковуються на субрахунку 2363 (електростанції, пункти льодозаготівлі тощо) перераховують всередині рахунка 20 з аналітичного рахунка витрат на водопостачання на аналітичні рахунки витрат відповідних виробництв без відображення цієї операції за субрахунком 7055.

За ст. 452 “Обслуговування і утримання окремих водопровідних мереж” Номенклатури витрат враховують всі витрати на обслуговування, утримання та поточний ремонт не підключених до залізничних комунікацій (джерел водопостачання) водопровідних мереж і пристосувань, куди вода надходить від сторонніх організацій та оплачується безпосередньо підприємством-споживачем, не стосуючись залізниці. Ці витрати відображаються на субрахунку 2363.

За утримання окремих водопровідних мереж, що знаходяться у використанні підприємств, пред'являються рахунки підприємствам-споживачам, фіксуючи запис за дебетом субрахунку 361 та кредитом субрахунку 2363. Пред'явлені суми підприємства-споживачі записують за дебетом рахунків витрат, на яких враховуються суми, сплачені ними за воду, що надійшла по цих мережах.

Витрати на обслуговування, утримання та поточний ремонт артезіанських свердловин, які не подають воду до водопровідної мережі, питних шахтних і трубчастих колодязів, а також пристосувань для зливу привізної води, що знаходяться на пунктах зупинок і на перегонах, враховуються на ст. 453 “Обслуговування і утримання питних шахтних та трубчастих колодязів та пристосувань для зливу привізної води” та відображаються на субрахунку 2363. Сума фактичних витрат, що врахована на ст. 450-457, щомісяця перераховується з кредиту субрахунку 2363 у дебет субрахунку 2320 на ст. 245 “Поточний ремонт об'єктів водопостачання на водовідведення” за елементом витрат “Інші грошові витрати”.

Облік операцій з вироблення електроенергії. На залізничному транспорті, що виступає крупним споживачем електроенергії, облік операцій з переробки купівельної електроенергії та вироблення її власними електростанціями займає важливе місце у бухгалтерському обліку. Процес забезпечення електроенергією здійснюють дистанції електропостачання, які відпускають її для руху потягів, виробничих і побутових потреб підприємств залізничного транспорту, підприємств інших міністерств та відомств, а також колгоспів.

Витрати своїх електростанцій на вироблення електроенергії та витрати на переробку покупної електроенергії дистанції електропостачання обліковують на субрахунку 2362 за елементами витрат за ст. 445-448. Вартість одержаної зі сторони електроенергії, що пройшла через тяглові підстанції та трансформатори залізниць, включається у витрати з вироблення електроенергії за елементом “Електроенергія”.

На відпускну вартість виробленої та переробленої електроенергії дистанції пред'являють рахунки споживачам. При

цьому на суму за рахунками вони дебетують субрахунок 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями” і кредитують субрахунок 7056 “Дохід від реалізації електропослуг”. На фактичну вартість відпущеної електроенергії дистанції кредитують субрахунок 2362 і субдебетують рахунки 903.

Вартість електроенергії, що одержана зі сторони та надійшла на підприємства залізниці без переробки, не включається у витрати на вироблення електроенергії. Цю операцію дистанції обліковують на субрахунку 2362. У дебет субрахунка записують вартість електроенергії, що надійшла, і витрати на утримання електромереж та організацій постачання електроенергією, у кредит субрахунка – суми за рахунками, що пред’явлені підприємствам залізниці.

Облік операцій з заготівлі льоду. Лід на залізницях необхідний для постачання ізотермічних вагонів і вагонів-ресторанів, підприємств громадського харчування, лікарень тощо.

Виготовленням льоду зайняті льодозаводи та льодопункти. Льодозаводи виготовляють лід механічним шляхом з використанням спеціального обладнання, а льодопункти виготовляють його у процесі заморожування у холодний період року або викалування на водоймищах. Витрати, пов’язані з виробництвом та заготівлею льоду, враховують на субрахунку 2360 “Пункти льодозаготівлення”.

Лід, виготовлений льодозаводами, які знаходяться на самостійному балансі, враховують на рахунку 26 “Готова продукція”. Під час його оприбуткування роблять бухгалтерський запис у дебет рахунка 26 та кредит субрахунка 2360 за плановою собівартістю. Різницю між плановою та фактичною собівартістю льоду, обраховану по закінченні місяця, відносять на окрему статтю рахунка 26 як відхилення від облікових цін.

Дохід від реалізації та відпускання льоду, у тому числі на ізотермічні вагони, відображають на субрахунок 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”. У дебет субрахунка 903 списують лід з кредиту субрахунка 2360.

Лід, що вироблений льодозаводами та льодопунктами, які не є самостійними підрозділами залізниці, оприбутковують за

дебетом рахунка 20 “Виробничі запаси” також за плановою собівартістю з урахуванням відхилень фактичної собівартості від планової.

Облік деповського ремонту вагонів. Витрати з ремонту вантажних вагонів, виконаному вагонними депо по вагонах, приписаних до своєї залізниці, які обліковуються на балансі залізниці, вагонні депо відображають на субрахунку 2314 “Вагонне господарство” за відповідними статтями та елементами витрат у I розділі Номенклатури витрат “Прямі витрати по перевезеннях”. Вагонні депо виписують повідомлення (авізо) підрозділу залізниці, на балансі якого враховуються відремонтовані вагони, і відображають за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” і кредитом субрахунка 2314 “Вагонне господарство”. Підрозділ залізниці суму витрат з ремонту вантажних вагонів на підставі одержаного повідомлення відображає за дебетом субрахунка 2314 “Вагонне господарство” або субрахунку іншого господарства за елементами “Інші витрати” та кредитом субрахунку 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

Витрати з ремонту вантажних вагонів в умовах депо, виконаному по вагонах приписки інших залізниць України та на сторону, вагонні депо відображають на субрахунку 2330 “Ремонт основних засобів” з наступним закриттям у дебеті субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Розрахунки за виконаний ремонт на сторону відображаються за дебетом субрахунку 682 “Внутрішні розрахунки” – у разі пред’явлення рахунка іншій залізниці, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам і кредитом субрахунка 7061 “Дохід від послуг з деповського ремонту вантажних вагонів”.

Вагонні депо, на балансі яких обліковуються пасажирські вагони, витрати з їх ремонту відображають за дебетом субрахунка 2310 “Пасажирське господарство” у відповідних статтях розділу I “Прямі витрати по перевезеннях” Номенклатури витрат за елементами.

При виконанні ремонту пасажирських вагонів, приписаних до іншого підрозділу своєї залізниці, виконавець витрат з ремонту відображає за дебетом субрахунка 2310 “Пасажирське

господарство” за елементами витрат. Виконавець ремонтних робіт виписує власнику відремонтованих пасажирських вагонів повідомлення (авізо) і відображає за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунку” і кредитом субрахунку 2310 “Пасажирське господарство”. Підрозділ залізниці суму витрат з ремонту пасажирських вагонів на підставі одержаного повідомлення (авізо) відображає за дебетом відповідного субрахунку обліку витрат за елементами “Інші витрати” та кредитом субрахунку 683 “Внутрішньогосподарські розрахунку”.

Витрати з ремонту пасажирських вагонів приписки інших залізниць України та на сторону вагонні депо відображають на субрахунку 2330 “Ремонт основних засобів” з наступним закриттям у дебеті субрахунку 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Вартість виконаного ремонту на сторону відображається за дебетом субрахунку 682 “Внутрішні розрахунку” – у разі пред’явлення рахунка іншій залізниці, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам і кредитом субрахунку 7062 “Дохід від послуг з деповського ремонту пасажирських вагонів”.

Облік операцій автомобільного транспорту. На залізницях наявна велика кількість самостійних автотранспортних підприємств. Крім того, велика кількість підприємств має власний автотранспорт, що входить до складу підсобно-допоміжної діяльності. В обох випадках витрати та доходи автотранспорту обліковують на субрахунку 2391.

Витрати автотранспорту включають заробітну плату шоферів і вантажників, вартість палива, мастильних і допоміжних матеріалів, запасних частин для автомобілів, амортизаційні відрахування від вартості автомобілів, гаражу та інших будов, споруд та обладнання, витрати на утримання та ремонт виробничих і службових приміщень, на утримання апарату управління тощо.

Доходами самостійних автотранспортних підприємств є платежі замовників за виконані автотранспортом для них роботи, а доходами автотранспорту, що входить до складу підприємств залізниць, - планова вартість автотранспортних робіт, за якою їх відносять на витрати виробництва або обігу. У першому випадку на суму пред’явлених рахунків роблять бухгалтерський запис за

кредитом субрахунка 7058 “Дохід від експлуатації автотранспорту” і дебетом субрахунка 361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками”. У другому випадку витрати з субрахунка 2391 відносять на дебет субрахунків 23 “Виробництво”.

Перевезення вантажів автотранспортом оформлюють товарно-транспортними накладними.

Роботу, виконану автомобілем, враховують у дорожніх листах, що видаються шоферу під час виїзду з гаражу. Дорожній лист може бути разовим або накопичувальним (видається раз на місяць). У ньому відмічають час виїзду та повернення до гаражу, технічний стан автомобіля, кількість наявного палива, характер та обсяг виконаної роботи, масу перевезених вантажів, подолану відстань, час простоїв тощо. Всі ці дані використовують для розрахунку заробітної плати шоферів і вантажників, оперативно-технічного обліку роботи автотранспорту, калькулювання собівартості перевезень. Вони також становлять підставу для пред’явлення рахунків замовникам.

Облік на підприємствах громадського харчування. На залізничному транспорті працюють підприємства громадського харчування – їдальні, буфети, ларкі, кухні та інші блоки харчування, що знаходяться на Балансах підприємств-структурних підрозділів.

Саме продукція громадського харчування складається з купівельних товарів і продукції власного виробництва.

Для обліку сировини і товарів у коморах підприємств харчування призначений активний субрахунок 281 “Товари на складах”, для обліку тари – 284 “Тара під товаром та порожня”. Товари враховуються за обліковими цінами. З постачальниками розрахунки здійснюються виходячи з вартості товарів за відпускними цінами (для підприємств харчування вони є купівельними). Вартість придбаних сировини і товарів (без ПДВ) включається до валових витрат підприємств (за умови, що першої з подій, тобто передоплати, не було). Для обліку торгової надбавки застосовують субрахунок 285 “Торгова націнка”. Транспортні витрати на суму без ПДВ відображають на рахунку 23 “Виробництво” і включають до валових витрат підприємства.

Під час оприбуткування сировини і товарів слід відобразити:

- на вартість товарів за купівельними цінами без ПДВ:

Дт 281 “Товари на складах”;

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

- на суму ПДВ за ціною придбання товарів:

Дт 641 “Розрахунки по податках”;

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

- на суму торгової надбавки, ПДВ за ціною придбання та неторгову надбавку:

Дт 281 “Товари на складах”;

Кт 285 “Торгова націнка”;

- на вартість тари, вказаної у супровідному документі:

Дт 284 “Тара під товаром та порожня”;

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

- на суму транспортних витрат (без ПДВ):

Дт 23 “Виробництво”;

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”;

- на суму ПДВ, що відноситься до наданих послуг з доставки:

Дт 641 “Розрахунки по податках”;

Кт 631 “Розрахунки з вітчизняними постачальниками”.

Необхідно оприбуткувати товарно-матеріальні цінності, що надійшли фактично. Виявлені неточності під час приймання відображаються в обліку аналогічно їх відображенню на підприємствах роздрібної торгівлі.

Облікові записи під час оприбуткування сировини і товарів від сторонніх постачальників здійснюються у порядку, аналогічному для обліку надходження товарів у роздріб. Деякі особливості має відображення в обліку продуктів, закуплених у фізичних осіб.

На підставі документів, що підтверджують відпускання продуктів на виробництво, в обліку роблять такий бухгалтерський запис:

– якщо продукти у коморі враховуються за обліковими цінами з ПДВ:

Дт 23 “Виробництво”;

Кт рахунка 281 “Товари на складах”;

– якщо продукти у коморі враховуються за цінами придбання без ПДВ:

Дт 23 – на вартість продуктів за роздрібними цінами з ПДВ (обліковими цінами виробництва);

Кт 281 – на вартість продуктів за цінами придбання без ПДВ (обліковими цінами комори);

Кт 285 – на суму торгової надбавки та ПДВ.

Під час відпускання товарів з комори у буфети в обліку роблять запис:

- при збігових облікових цінах:

Дт 282 “Товари в торгівлі”;

Кт 281 “Товари на складах”;

– якщо у буфеті облікова ціна нижче:

Дт 282 – на вартість за обліковими цінами буфету;

Дт 285 – на суму різниці у товарних надбавках;

Кт 281 – на вартість за обліковими цінами комори.

Аналогічна проводка складається під час відпускання товарів на лоток, у кіоск та іншу роздрібну мережу, де вони реалізуються за нижчими цінами.

Повернення продуктів у комору з виробництва відобразиться записом:

– під час збігу облікової ціни у коморі та на виробництві:

Дт 281 “Товари на складах”;

Кт 23 “Виробництво”;

Дт 281 – на вартість за обліковими цінами комори;

Дт 283 – на суму різниці у товарних надбавках;

Кт 23 – на вартість за обліковими цінами виробництва.

Аналогічні проводки складаються під час повернення товару з буфету, роздрібною мережі (замість рахунка 23 задіяний субрахунок 281).

Також у документах на відпускання продуктів і товарів з комори іншій матеріально-підзвітній особі відобразатиметься тара, і в обліку це відобразиться записом:

Кт 282 – на вартість запасів, що видані з комори;

Дт 281 – на вартість запасів, що передані на споживання, у виробництво, до буфету.

Витрати на виробництво власної продукції підприємства масового харчування враховують на субрахунку 2381 “Громадянське харчування”. На дебет цього субрахунка відноситься вартість продуктів, що надходять у виробництво, а за кредитом відображається вартість сировини, витраченої на виробу, переданої сировини з нереалізованих готових виробів. Записи за субрахунком 2381 ведуть на підставі звіту про рух продуктів на кухні, який складає завідуючий виробництвом у 2 екземплярах. У себе він залишає 1-й екземпляр, а 2-й разом з прибутковими та видатковими документами передає до бухгалтерії.

Відпускання сировини та матеріалів з комори у виробництво оформлюється вимогою або накладною та відображається записом за дебетом субрахунку 2381 та кредитом субрахунку 281 за їх обліковою вартістю.

Готові вироби власного виробництва (з кухні) оприбутковуються або до комори підприємства (їдальню), або відпускаються до буфетів, роздрібну мережу. Оприбуткування виробів у коморі відображається записом за дебетом субрахунку 281 та кредитом субрахунку 2381. Відпускання готових продуктів власного виробництва у буфети, кіоски та інші пункти торгівлі відображається записом за дебетом субрахунка 281 “Товари у буфеті” та кредитом субрахунка 2381. Якщо продажні ціни, встановлені для реалізації, відрізняються від облікових цін у коморі або на виробництві, то суму різниці відображають на регулюючому субрахунку 285 “Торгова націнка”.

Синтетичний облік роздрібної реалізації продукції підприємства харчування ведуть на оперативно-результативному субрахунку 702 “Дохід від реалізації товарів”. За дебетом субрахунку 902 відображається вартість сировини і товарів (обсяг реалізації) за купівельними цінами, а за кредитом 702 – вартість реалізованої продукції громадського харчування та купівельних товарів у фактичних цінах реалізації. Протягом місяця записи за

дебетом субрахунка 702 на підприємствах харчування умовно здійснюються у фактичних цінах реалізації.

До складу роздрібного товарообігу включається реалізація продукції безпосередньо споживачу як за готівковий, так і за безготівковий розрахунок.

Підставою для відображення в обліку реалізації за готівковий розрахунок служать дані касових звітів, і в обліку це відобразиться записом:

Дт 30 “Каса”;

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

Відпускання продукції працівникам підприємства відображають відповідно до даних накопичувальної відомості, складеної на підставі меню-накладних, і в обліку буде зроблений запис:

Дт 66 “Розрахунки з оплати праці”;

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

Реалізація продукції за абонементами і талонами відображається записом:

Дт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”;

Кт 702 “Дохід від реалізації товарів”.

Попередній продаж абонементів і талонів в обліку відобразиться так:

Дт 30 (31) “Каса” (“Поточний рахунок”);

Кт 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”.

На підставі даних книги обліку продажів наприкінці місяця роблять запис на суму податкового зобов'язання з ПДВ:

Дт 702 “Дохід від реалізації товарів”;

Кт 641 “Розрахунки по податках”.

Розрахунок реалізованих товарних надбавок здійснюється за середнім відсотком, як і на підприємствах роздрібної торгівлі. При цьому залишки товарів на кінець місяця визначаються сумарно на підставі сальдо за рахунками 23, 281, 282.

Інвентаризація сировини та продуктів на виробництві повинна проводитися не рідше одного разу на місяць. Залишки напівфабрикатів, готової продукції записують в інвентаризаційний опис без перерахунку на сировину. В описі вказують найменування сировини, напівфабрикатів і готових виробів, їх ціну, фактичну наявність і суму. Встановлені нестачі

підлягають стягненню з матеріально-відповідальних осіб, а надлишки оприбутковуються.

Облік браку у виробництві. У процесі виробництва продукції або ремонтних робіт можливі різноманітні витрати, що збільшують їх собівартість, у тому числі витрати від браку.

Браком у виробництві вважають продукцію, напівфабрикати, деталі, вузли, а також роботи, у тому числі ремонтні, які за своєю якістю не відповідають встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням для подальшої обробки чи можуть бути використані тільки виправленими, що спричинятиме застосування додаткових витрат.

Залежно від характеру дефектів, недоліків, встановлених під час технічного приймання продукції або робіт, брак розподіляють на виправний і невиправний (остаточний). Виправним вважають брак, усунення дефектів якого технічно можливе та економічно доцільне. В іншому випадку брак буде невиправним (остаточним).

За місцем виявлення брак розподіляють на внутрішній, що виявлений на підприємстві до відправлення продукції покупцю (споживачу) або здавання робіт; і зовнішній, виявлений у покупця (споживача) під час приймання продукції, у процесі обробки, збирання, монтажу або експлуатації.

Для ліквідації умов, що сприяли браку, і притягнення винних до відповідальності необхідне чітке врахування всіх випадків браку з зазначенням його причин: порушення технології виробництва, скриті недоліки матеріалів, пошкоджене устаткування та інструмент, недостатня кваліфікація або недбалість працівника тощо. Як первинний документ, що служить для прийняття на облік виявленого виробничого браку, застосовують акт про брак.

Витрати від браку враховують на рахунку 24 “Брак у виробництві”.

Собівартість внутрішнього невиправного браку визначають за фактичними витратами на виготовлення даної продукції або здійснення робіт без витрат за статтею “Загальногосподарські витрати”. У собівартість внутрішнього виправного браку включають витрати на матеріали, запасні частини та

напівфабрикати, які витрачені на ліквідацію дефектів, заробітну плату працівників, які зайняті виправленням браку, відповідну частку витрат з обслуговування та експлуатації машин та устаткування, а також основних загальних (загальновиробничих) витрат. Безпосередню собівартість забракованих виробів і робіт у витрати на виправлення браку не включають і на рахунку 24 не відображають.

Вартість зовнішнього невикорядного браку компонується з витрат, що визначають собівартість внутрішнього остаточного браку, а також транспортних та інших витрат, яких зазнав покупець. Вартість зовнішнього викорядного браку складається з витрат на виправлення браку покупцем, а під час повернення забракованої продукції на підприємство – з витрат на транспортування її від покупця, виправлення браку та заміну забракованої продукції.

Всі ці витрати враховують за дебетом рахунка 24 “Брак у виробництві”. За кредитом цього рахунка відображають суми, що віднесені у зменшення збитків від браку, і суму залишку витрат, що списується щомісяця на збитки виробництва як витрати від браку. У зменшення витрат (у кредит рахунка 24) відносять вартість забракованої продукції за ціною її можливого використання, суми, що утримані з постачальників або призначені арбітражем за недоброякісні матеріали, що стали причиною браку.

Бухгалтерські записи з повернутої покупцями у звітному році продукції сторнують. Якщо продукція повертається у наступному році, то її вартість, оплачену покупцями за відпускними цінами, списують з кредиту субрахунка 377 “Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами” у дебет рахунків: 24 “Брак у виробництві” – у сумі фактичної собівартості продукції; 472 “Непокриті збитки” – на суму, що залишилася, як збитки з операцій минулих років, що виявлені у поточному році.

Рахунок 24 щомісяця повністю закривають, і сальдо на кінець місяця на цьому рахунку не буває.

2.10. Особливості обліку операцій обслуговуючих виробництв і господарств

Облік вантажно-розвантажувальних робіт. Важливе значення у діяльності залізниць мають вантажно-розвантажувальні роботи, якими починається та завершується транспортування народногосподарських вантажів. Однак за своїм характером ці роботи не є складовою частиною процесу перевезення, тому їх враховують як один з видів підсобно-допоміжної діяльності залізниці.

Вантажно-розвантажувальні роботи розподіляють на обов'язкові, пов'язані з перевезенням вантажів, передбачених Тарифною політикою, і необов'язкові, що виконуються за договорами з вантажовідправниками та вантажоодержувачами (по інших вантажах). У першому випадку роботи оплачують вантажовідправники та вантажоодержувачі вантажів разом з оплатою залізничного тарифу, а у другому – окремо за встановленими ставками зборів.

Роботи завантаження та вивантаження на залізницях виконують в основному механізовані дистанції вантажно-розвантажувальних робіт. Облік витрат ведеться на субрахунку 2333 “Виробництво” субрахунок 3 “Вантажно-розвантажувальні роботи” за статтями Номенклатури витрат: 330 “Переробка вантажів вручну”, 311 “Переробка вантажів механізмами” та 332 “Безтоннажні роботи”. Такий порядок обліку обумовлений різною собівартістю робіт, виконаних вручну та з застосуванням механізмів, а також відмінностями у характері робіт, витрати на які враховуються на статтях 330, 331 (саме вантажно-розвантажувальні роботи) і 332 (супроводження вантажів, прибирання території вантажних дворів тощо).

В окремих випадках вантажно-розвантажувальні роботи виконують спеціальні бригади вантажників, присутніх на залізничних станціях. У цих випадках для обліку робіт використовують також субрахунок 2333.

Загальновиробничі та адміністративні витрати механізованої дистанції вантажно-розвантажувальних робіт фіксують на рахунках 91 і 92.

У зв'язку з розподілом вантажно-розвантажувальних робіт на обов'язкові та необов'язкові (договірні) оплата рахунків механізованих дистанцій за виконані роботи здійснюється по-різному. За роботи, що оплачені вантажовідправниками та вантажоодержувачами разом з залізничним транспортом, дистанції пред'являють рахунки за встановленими ставками зборів фінансово-економічної службі залізниці. На суму рахунка дистанції кредитують субрахунок 7050 "Дохід від вантажної комерційної роботи" і дебетують субрахунок 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки". У свою чергу служба дебетує субрахунок 2333 та кредит субрахунок 683 за розрахунками. По закінченні звітного місяця служба телеграфом повідомляє Головному управлінню централізованих бухгалтерських розрахунків і фінансів Укрзалізниці суму рахунків за обов'язкові вантажно-розвантажувальні роботи, що прийняті нею до сплати у звітному місяці.

Доходи від обов'язкових вантажно-розвантажувальних робіт, оплачених вантажовідправниками та вантажоодержувачами разом з залізничним тарифом, щомісяця передаються залізницям під час розрахунків з ними за виконані роботи. На суму повідомлення про ці доходи, одержаного від ЦФ, фінансово-економічна служба дебетує субрахунок 682 "Внутрішньовідомчі розрахунки з поточних операцій" (з ЦФ) і кредитує субрахунок 7050, відшкодовуючи тим самим суми, прийняті за рахунками механізованих дистанцій вантажно-розвантажувальних робіт.

За вантажно-розвантажувальні роботи, які не є обов'язковими, вантажовідправники та вантажоодержувачі розраховуються безпосередньо з механізованими дистанціями вантажно-розвантажувальних робіт. Під час надходження грошей безпосередньо у касу дистанції вони дебетують субрахунок 301 "Каса" і кредитують субрахунок 7050. Якщо роботи сплачені за квитанціями різних зборів через касу станції або за платіжними вимогами через технологічний центр обробки документів на перевезення, то суми сплати дистанції записують у дебет субрахунка 377 "Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами". А під час надходження сум від фінансово-

економічної служби дебетується субрахунок 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки» і кредитується субрахунок 377.

Роботи, виконані механізованими дистанціями за особливими угодами (договорами) з вантажовідправниками та вантажоодержувач, з автотранспортними, а також з підприємствами своєї залізниці, оплачуються через банк у загальному порядку. На суми пред'явлених рахунків дистанції дебетують субрахунок 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» і кредитують субрахунок 7050.

За переміщення вантажів з вагонів через технічну або комерційну несправність дистанції пред'являють службі рахунки з додаванням актів про причини перевантаження. Це відображається за дебетом субрахунка 683 «Внутрішньогосподарські розрахунки зі службою» у кореспонденції з кредитом субрахунка 7050. У свою чергу служба кредитує субрахунок 683 за розрахунками з дистанцією вантажно-розвантажувальних робіт і відносить прийняті суми на винні підприємства.

Облік операцій житлово-комунального господарства. На залізничному транспорті існує розгалужена система житлово-комунального господарства, що призначена для створення нормальних побутових умов працівникам і членам їхніх сімей. Це житлові будинки, гуртожитки койкового типу, вагони, що використовуються під житло та пересувні формування, мережі водопостачання, газо- та теплофікаційні лінії, каналізації, пральні, лазні, готелі тощо.

Будинки та кімнати відпочинку локомотивних і поїзних бригад, приміщення, обладнані для тимчасового відпочинку працівників або для перебування в очікуванні роботи (у локомотивних депо, дистанціях вантажно-розвантажувальних робіт та інших підприємствах залізниці), не входять до складу житлового фонду. Витрати на утримання таких приміщень відносять на витрати виробництва підприємств. Невеликі лазні та душеві при виробничих приміщеннях також не виступають об'єктами комунального господарства та утримуються за рахунок виробничих витрат.

Витрати житлово-комунального господарства обліковуються на субрахунку 2316 «Господарство цивільних

споруд” згідно з номенклатурою витрат основної діяльності підприємств залізничного транспорту.

Доходи житлово-комунального господарства обліковують на субрахунку 7190 “Дохід від житлового господарства” з виділенням в аналітичному обліку окремих видів господарств. Для обліку витрат використовують ст. 600–635 Номенклатури витрат, що згруповані у підрозділи “Житловий фонд”, “Гуртожитки” та “Комунальне господарство”. Облік витрат на утримання апарату управління у цілому ведуть по всьому комунально-житловому господарству на ст. 550-562 Номенклатури витрат.

Експлуатацію житлового фонду на залізницях ведуть дистанції цивільних споруд і їхні підвідомчі домоуправління.

Витрати з експлуатації житлового фонду складаються з витрат на заробітну плату обслуговуючого персоналу (двірники, ліфтери, прибиральниці тощо); утримання домогосподарства (вивезення сміття, прибирання снігу, очищення димоходів, догляд за зеленими насадженнями тощо); поточний ремонт житлових споруд; відрахувань на амортизацію основних засобів житлового господарства; витрат на технічне обслуговування водопровідних, каналізаційних, теплофікаційних та електричних мереж і пристосувань, що знаходяться усередині будов, витрат на управління тощо.

Доходами від експлуатації житлового фонду виступають квартирна плата (без цільових зборів), плата за користування гуртожитками, суми, одержувані дистанцією цивільних споруд (домоуправлінням) від інших підприємств і за рахунок компенсації витрат на технічне обслуговування водопровідних, каналізаційних, теплофікаційних та електричних мереж і пристосувань, що знаходяться усередині житлових споруд, що належать дистанціям.

Квартирну плату за житлову площу, що займає квартиронаймач, нараховують щомісяця за діючим тарифом.

До складу витрат, що здійснюються за рахунок цільових зборів, включають витрати на центральне опалення житлових будинків, на водопостачання (у тому числі гарячої води) і каналізацію, установаження та утримання радіотрансляційних точок, колективних телевізійних антен, очищення сміттязбирачів,

на електроенергію та газ. За цільовими зборами не повинно бути ні прибутку, ні збитку, оскільки з квартиронаймачів та орендарів вони стягуються у розмірі фактичних витрат.

Деякі цільові витрати за часом виникнення можуть не збігатися з їх відшкодуванням квартиронаймачами та орендарями, наприклад сезонні витрати на опалення житлових будинків. У цьому випадку виникає різниця між витратами та зборами, яку у Балансах відображають у складі статті “Інші дебітори” або “Інші кредитори” без бухгалтерських записів. Наприкінці року цю різницю перераховують відповідно з дебетом або кредитом субрахунка 7192 “Дохід комунального господарства” у кредит рахунка або дебет субрахунка 685 “Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами”. На початку наступного року роблять запис зі зворотною кореспонденцією цих рахунків для донарахування недоборів або заліку переборів під час наступних платежів.

У випадках, коли у житлових будинках проживають працівники, яким надаються посадові квартири без стягнення квартирної плати, а також працівники дорожнього господарства, які звільнені від плати за житло та комунальні послуги, на вартість наданих пільг домоуправління пред’являють рахунки тим підприємствам, на яких працюють ці працівники, і на суму пред’явленого рахунка вони дебетують субрахунок 685 і кредитують субрахунок 7090 “Дохід житлового господарства”.

Підприємства-платники на підставі рахунків домоуправлінь дебетують рахунок 23 “Виробництво” або інші виробничі рахунки та кредитують субрахунок 685. Вартість наданих пільг ці підприємства враховують за елементом “Заробітна плата” на ст. 562 “Інші витрати” (з утримання апарату управління) або 504 “Обслуговування працюючих” (з утримання виробничого персоналу).

Лінійно-дорожні споруди дистанцій колії, а також будинки воєнізованої охорони входять до складу житлового фонду. Однак витрати на їх утримання також відносять на витрати на перевезення, як і на утримання службових приміщень, у яких проживають працівники, звільнені від плати за житло та комунальні послуги.

Аналогічно враховуються витрати і доходи у тих випадках, коли оплачувана житлова площа знаходиться у виробничих і службових спорудах.

На суми витрат на технічне обслуговування водопровідних, електричних, каналізаційних і теплофікаційних мереж і пристроїв, що знаходяться усередині споруди, домоуправління пред'являють рахунки за встановленими нормами з розрахунку за 1 м² корисної житлової площі підприємствам, що отримують доходи від експлуатації цих мереж і пристроїв. На цю суму домоуправління дебетують субрахунок 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями" і кредитують субрахунок 7190 "Доходи житлового господарства".

Суми за одержаними рахунками служби підприємства відносять до витрат на експлуатацію мереж і пристосувань і відповідно розподіляють на собівартість води та електроенергії за рахунком 23 "Виробництво", до витрат на обробку стічних вод за субрахунком 7192 "Дохід комунального господарства" і до витрат на центральне опалення та гаряче водопостачання за субрахунком 9492 "Комунальні підприємства" або за іншим рахунком, на якому підприємство (наприклад, локомотивне або вагонне депо) враховує утримання котельної, що виробляє гарячу воду або пару.

Як правило, гуртожитки знаходяться на балансі дистанцій цивільних споруд і домоуправлінь, але можуть знаходитися й на балансі інших підприємств залізниці (локомотивних депо, дистанцій колії тощо).

Витрати на утримання гуртожитків (заробітна плата обслуговуючого персоналу, знос постільних речей, паливо для обігріву та приготування їжі, електроенергія, витрати на комунальне обслуговування тощо) враховують за ст. 625 "Витрати на обслуговування тих, що живуть у гуртожитку" Номенклатури витрат.

Доходи гуртожитків становить плата, що стягується з працівників інших підприємств та організацій залізничного транспорту, які проживають у даному гуртожитку, а також тих, хто працює в інших міністерствах і відомствах. Ці підприємства та організації оплачують різницю між фактичною собівартістю утримання койко-місця та платою, що стягується з їх працівників.

При цьому різницю за працівників бюджетних організацій Укрзалізниці оплачує фінансово-економічна служба, фіксуючи її за ст. 504 “Обслуговування працюючих”.

Витрати і доходи з експлуатації гуртожитків койкового типу обліковують відповідно на субрахунках 9491 та 7191 “Доходи гуртожитків”.

Витрати з утримання пасажирських вагонів, що використовуються як побутове приміщення для працівників підрозділів своєї залізниці, вагонні депо (вагонні дільниці) відображають за дебетом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах” за елементами витрат. Вагонні депо (вагонні дільниці) направляють підрозділам своєї залізниці повідомлення (авізо) про суму витрат і відображають за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” і кредитом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах”. Підрозділ своєї залізниці згідно з отриманим повідомленням відображає суму витрат за дебетом відповідних рахунків з перевезень або допоміжного виробництва залежно від виду робіт, де використовуються ці вагони, і кредитом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

Витрати з утримання пасажирських вагонів, що використовуються як побутове приміщення для працівників інших залізниць України та сторонніх підприємств, вагонні депо (вагонні дільниці) відображають за дебетом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах” з наступним закриттям у дебеті субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Вартість таких послуг відображають за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки” – у разі пред’явлення рахунка іншій залізниці України, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам і кредитом субрахунка 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”.

Експлуатація водопроводу та каналізації належить до відповідальності залізниць, а інші об’єкти комунального господарства та робота комунальних підприємств – дистанції цивільних споруд. Облік витрат на комунальне господарство враховується на ст. 630-635 Номенклатури витрат. Витрати і доходи комунального господарства враховуються на окремому субрахунку 9492.

На субрахунку 9492 щомісяця уточнюють фінансовий результат з експлуатації житлово-комунального господарства, при цьому на суму перевищення витрат над доходами дебетується рахунок 48 “Цільове фінансування” і кредитується субрахунок 9492.

Облік операцій баз обслуговування пасажирських вагонів. Завданням баз обслуговування пасажирських вагонів є постачання білизною, постільними речами та предметами чайної торгівлі (чай, цукор, печиво, вафлі тощо). Облік витрат бази ведуть за ст. 350-356 Номенклатури витрат, де враховують витрати на прання, прасування, ремонт білизни, дезінфекцію постільних речей, утримання інвентарю та устаткування пасажирських потягів, постачання пасажирських потягів білизною та постільними речами тощо.

Доходи баз включають плату за користування білизною та постільними речами, а також виторг від продажу пасажиром предметів чайної торгівлі.

Витрати і доходи бази обслуговування пасажирських вагонів обліковують на субрахунку 2335, а доходи на субрахунку 7054 “Доходи від обслуговування пасажирів”.

Суму витрат з прання та дезінфекції постільних речей, постільної білизни, спецодягу тощо для обслуговування пасажирів, для підрозділів своєї залізниці та на сторону вагонні дільниці відображають за дебетом субрахунка 2335 “Обслуговування пасажирів” за елементами витрат.

Вагонні дільниці суму витрат з прання постільної білизни та постільних речей для забезпечення під час поїздки начальників пасажирських потягів, провідників вагонів і поїзних електромеханіків своєї залізниці відображають за дебетом субрахунка 2310 “Пасажирське господарство” за елементом “Інші витрати” та кредитом субрахунка 2335 “Обслуговування пасажирів”.

Вагонні дільниці на суму витрат з прання та дезінфекції постільних речей, постільної білизни, спецодягу тощо виписують повідомлення (авізо) підрозділам своєї залізниці та відображають за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” і кредитом субрахунка 2335 “Обслуговування пасажирів”. Підрозділ своєї залізниці на підставі отриманого та

підтвердженого повідомлення (авізо) відображає суму витрат з прання та дезінфекції за дебетом відповідних субрахунків обліку витрат рахунка 23 “Виробництво” за відповідними статтями Номенклатури витрат за елементами “Інші витрати” і кредитом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки”.

Суму витрат з прання та дезінфекції постільних речей, постільної білизни, спецодягу тощо на сторону вагонні дільниці відображають за дебетом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах” за елементом “Інші витрати” і кредитом субрахунка 2335 “Обслуговування пасажирів” з наступним списанням із субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах” у дебет субрахунка 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Вартість виконаних послуг з прання та дезінфекції на сторону відображається за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки” – у разі пред’явлення рахунка іншій залізниці України, рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – стороннім підприємствам і кредитом субрахунка 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”.

Пральні інших підрозділів залізниці (крім пралень вагонних дільниць) суму витрат з прання та дезінфекції постільних речей, постільної білизни, спецодягу тощо відображають за дебетом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах” за елементами витрат з наступним списанням із субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах” у дебет відповідних субрахунків обліку витрат рахунка 23 “Виробництво” – для власних потреб і 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг” – на сторону. Витрати з прання та дезінфекції для підрозділів своєї залізниці відображаються за дебетом субрахунка 683 “Внутрішньогосподарські розрахунки” і кредитом субрахунка 239 “Інші види робіт по всіх господарствах”. Вартість виконаних послуг з прання для іншої залізниці відображається за дебетом субрахунка 682 “Внутрішні розрахунки”, для сторонніх підприємств – за дебетом рахунка 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” і кредитом субрахунка 7059 “Дохід від інших робіт і послуг допоміжного виробництва”.

Питання для самоконтролю

1. Наведіть галузеві особливості залізничного транспорту та охарактеризуйте їх вплив на організацію виробництва і обліку.
2. Дайте характеристику структури фінансово-економічної служби залізниці.
3. Охарактеризуйте склад фінансової звітності залізниць і порядок її подання (у галузевому розрізі).
4. Розкрийте особливості організації внутрішніх і внутрішньогосподарських розрахунків у системі Укрзалізниці.
5. Дайте характеристику рахунків обліку основних засобів підприємств залізничного транспорту і методики нарахування їх амортизації.
6. Наведіть приклади деталізації рахунків обліку запасів на підприємствах залізничного транспорту.
7. Дайте характеристику системи централізованих поставок матеріальних цінностей і порядку відображення в обліку розрахунків за такі поставки.
8. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку пільгової реалізації та безоплатної видачі матеріальних цінностей (палива) працівникам залізниці.
9. Наведіть приклади субрахунків для обліку виробничих витрат підприємств залізничного транспорту.
10. Назвіть калькуляційні одиниці для обчислення собівартості вантажних і пасажирських залізничних перевезень.
11. Наведіть бухгалтерські проводки зі списання витрат за перевезеннями.
12. Охарактеризуйте порядок відображення в обліку розрахунків з розподілу витрат на ремонти та амортизацію вагонів і контейнерів.
13. Охарактеризуйте порядок визначення та особливості організації обліку доходів залізничного транспорту.
14. Наведіть приклади субрахунків з обліку доходів підприємств Укрзалізниці.
15. Наведіть приклади субрахунків з обліку грошових коштів і безготівкових розрахунків у системі підприємств Укрзалізниці.

16. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку доходів від перевезень та їх перерозподілу.

17. Охарактеризуйте порядок відображення в обліку розрахунків, пов'язаних з незабезпеченням схоронності вантажу.

18. Наведіть основні бухгалтерські проводки з обліку основних засобів.

19. Особливості обліку продукції та послуг ПДД.

20. Види виробництв ПДД залізниць.

21. Особливості обліку місцевих доходів станцій.

22. Облік використання продукції, робіт і послуг ПДД у процесі перевезень.

23. Облік витрат і доходів з обслуговування пасажирів на станціях.

24. Облік платних послуг населенню.

25. Особливості обліку операцій з громадського харчування.

26. Облік розрахунків при реалізації перевезень.

Бібліографічний список

1. Господарський кодекс України [Текст]: офіційний текст станом на 20 січ. 2007 р. – Харків: Одиссей, 2007. – 240 с.
2. Податковий кодекс України [Текст]: офіційний текст: станом на 23.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2011. - № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112.
3. Статут залізниць України [електронний ресурс]: [постанова Кабінету Міністрів України від 6.07.1998 р. № 457]. - Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/457-98-%D0%BF>.
4. Про залізничний транспорт [Текст]: закон України: [офіційний текст: станом на станом на 04.02.2009 на підставі 885-17]. // Відомості Верховної Ради України. – 2009. – № 18. – С. 128-132.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст]: закон України: [офіційний текст: станом на станом на 07.07.2011 р. із змінами внесеними Законом 3614-17 // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 9. – ст. 63.
6. Про транспорт [електронний ресурс]: закон України: із змінами і доповненнями, внесеними Законом України від 17 березня 1999 року № 507-XIV] // Верховна Рада України: Режим доступу <http://www.ststrans.com.ua/laws/transport.php>.
7. Порядок економічних взаємовідносин на залізничному транспорті України [Текст]: Затверджено наказом Укрзалізниці від 03.07.2000 р. № 251-Ц.
8. Порядок розподілу доходних надходжень від основної діяльності залізничного транспорту [Текст]: затверджено постановою КМУ від 16.02.98 р. № 173.
9. Положення про порядок зарахування надходжень з розподільчих рахунків залізниць і підприємств Укрзалізниці на централізований розподільчий рахунок Укрзалізниці [Текст]: Затверджено наказом Міністерства транспорту України від 16.08.2000 р. № 443.
10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Текст]: наказ Міністерства фінансів України № 291 30.11.99 у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2011 №1591]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

11. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291 віз змінами, внес. Законом України 09.12.2011 №1591 – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z08939>.

12. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків від 11 серпня 1994 р. № 69 [Текст]: [наказ Міністерства фінансів України Редакція від 18.11.2011 із змінами, внес. наказом Міністерства фінансів України №1116 від 08.09.2011]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.

13. Концепція та Програма реструктуризації на залізничному транспорті України [Текст]. – К.: НАБЛА, 1998. – 145 с.

14. Сич, Є.М. Закони економіки транспорту [Текст]: монографія / Є.М. Сич, В.М. Кислий. – Ніжин: ТОВ «Видавництво «Аспект-Поліграф», 2009. – 160 с.

15. Реформування бухгалтерського обліку на залізничному транспорті України [Текст]: офіційне видання / наук. ред. М.В. Макаренко, Ю.М. Цветов. — К.: КУЕТТ, 2002. — 528 с.

16. Атамас, П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки [Текст]: навч. посіб. / П.Й. Атамас. – 2-ге вид. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.

17. Гавриловська, Л.М. Фінансовий облік-1 [Текст]: навч.-метод. посіб. / Л.М. Гавриловська, А.С. Ларіонова. – К.: КНЕУ, 2006. – 320 с.

18. Гавриловська, Л.М. Фінансовий облік-2 [Текст]: навч.-метод. посіб. для самот. вивч. дисц./ Л.М. Гавриловська, Т.В. Головка, А.С. Ларіонова. – К.: КНЕУ, 2008. – 280 с.

19. Гольцова, С.М. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посіб. / С.М. Гольцова, І.Й. Плікус. – Суми: Університетська книга, 2006. – 255 с.

20. Даньків, Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки [Текст]: навч. посіб. / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. — К.: Знання – Прес., 2003. – 206 с.

21. Добровський, В.М. Бухгалтерський фінансовий облік в Україні [Текст]: навч. посіб. / В.М. Добровський, М.І. Бондар, Є.І. Свідерський. та ін. – К.: А.С.К., 2009. – 976 с.

22. Економічний аналіз [Текст]: навч. посіб. – 3-тє вид. без змін / М.А. Болюх, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток, А.П. Заросило та ін.; за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченко. – К.: КНЕУ, 2007. – 560 с.

23. Кавторєва, Я.І. Бухгалтерський облік [Текст]: збірник систематизованого законодавства / Я.І. Кавторєва. – 11-е вид., переробл. і доп. – Харків: Фактор, 2011. – 672 с.

24. Киндрацкая, Л.М. Основы бухгалтерского учета [Текст]: учебное пособие / Л.М. Киндрацкая. – Чехия: Прага, Банковни институт Высокая школа, 2009. - 262 с.

25. Кириленко, В.Б. Податковий облік і звітність [Текст]: навч. посіб. / В.Б. Кириленко. – К.: КНЕУ, 2010. – 20 д.а.

26. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності [Текст]: затв. Наказом Міністерства фінансів України від 22 грудня 2008 р. № 1524 // Фінансова звітність: від стандартів до практики. Збірник систематизованого законодавства. Бухгалтерія. – 2011. Вип. 1.

27. Нашкерська, Г.В. Фінансовий облік [Текст]: навч. посіб. / Г.В. Нашкерська. – К.: Кондор, 2005. – 504 с.

28. Нечай, Н.М. Організація та методичне забезпечення виконання дипломних робіт з обліку та аудиту [Текст]: навч. посіб. / Н.М. Нечай, В.М. Савченко, О.П. Пальчук та ін. – Кіровоград: КДТУ, 2009. – 279 с.

29. Партин, Г.О. Бухгалтерський облік в Україні [Текст]: нормативна та методична база: навч. посіб. / Г.О. Партин. – Л.: Магнолія плюс, 2006. – 264 с.

30. Петрик, О.А. Аудит: методологія і організація [Текст]: монографія / О.А. Петрик. — К.: КНЕУ, 2003. — 260 с.

31. Петрик, О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності [Текст]: навч. посіб. / О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Є. Свідерський; за заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.

32. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия [Текст]: учебник / Г.В. Савицкая. – 3-е изд., перераб. и доп. – Мн.: ИП «Экоперспектива», 2007. – 498 с.

33. Свірко, С.В. Бухгалтерський облік та внутрішній аудит в державному секторі [Текст]: навч. посіб. у 3 ч. / С.В. Свірко; за заг. ред. М.В. Кужельного. – К.: УАСБА, 2009. – Ч. 3. – 479 с.
34. Скирпан, О.П. Фінансовий облік [Текст]: навч. посіб. / О.П. Скирпан, М.С. Палюх. – Тернопіль: Терноп. нац. екон. ун-т, 2008. – 407 с.
35. Сук, Л.К. Фінансовий облік [Текст]: навч. посіб. для дистанц. навч. студ. ВНЗ / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Університет «Україна», 2007. – 453 с.
36. Доходи та витрати: бухгалтерський та податковий облік на підприємствах залізничного транспорту. — Фінансово-правовий огляд: спецвипуск. — К.: Укрзалізниця, 2004. — 48 с.
37. Запаси: бухгалтерський та податковий облік на підприємствах залізничного транспорту. — Фінансово-правовий огляд, спецвипуск. — К.: Укрзалізниця, 2005. — 56 с.
38. Юдін, О.О. Основи автоматизації бухгалтерського обліку та звітування на залізницях України [Текст] / О.О. Юдін, С.В. Івахненко, В.О. Пазинич, С.В. Рожнянський; за ред. доц. С.В. Івахненкова. — К.: КВІЦ, 2005. — 252 с.
39. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст]: підручник / Н.М. Ткаченко. – 3-тє вид., доповн. і переробл. – К.: Алерта, 2008. – 925 с.
40. Голов, С.Ф. Фінансовий облік [Текст]: підручник для студ. вищ. навч. закл. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко. – К.: Лібра, 2005. – 976 с.
41. Лишиленко, О.В. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: підручник / О.В. Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2005. – 528 с.
42. Сучасні проблеми обліку [Текст]: монографія / за ред. М.С. Пушкаря. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 268 с.
43. Терещенко, Л.О. Інформаційні системи і технології в обліку [Текст]: навч. посіб. / Л.О. Терещенко, І.І. Матієнко-Зубенко. — К.: КНЕУ, 2008. — 592 с.
44. Терещенко, Л.О. Управлінські інформаційні системи [Текст]: підручник / Л.О. Терещенко, С.В. Глушко, А.В. Шайкан. – К.: КНЕУ, 2008. – 488 с.

45. Ткаченко, Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст]: підручник / Н.М. Ткаченко. – 3-тє вид., доповн. і переробл. – К.: Алерта, 2008. – 925 с.

46. Ткаченко, Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність [Текст]: підручник / Н.М. Ткаченко. – 3-тє вид., доповн. і переробл. – К.: Алерта, 2008. – 925 с.

47. Фінансовий облік у державному секторі: міжнародний підхід [Текст]: навч. посіб. Ч.І. / Л.Г. Ловінська, С.В. Свірко, Т.І. Єфіменко, О.О. Канцуров. – К.: Аграрна наука, 2009. – 480 с.

48. Хомяк, Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні [Текст]: навч. посіб. / за ред. Р.Л. Хомяка, В.І. Лемішовського. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Львів: «Інтелект-захід», 2008. – 1224 с.

49. Чебанова, Н.В. Фінансовий облік [Текст]: підручник / Н.В. Чебанова Т.І. Єфіменко. – Харків: «Академія», 2007. – 702 с.

50. Яценко, В.М. Організація обліку [Текст]: навч. посіб. / В.М. Яценко, А.В. Гриліцька; М-во освіти науки України, Черкас. держ.технолог. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2009. – 159 с.

Додаток А

Нормативно-законодавча база формування облікової політики підприємства (в тому числі залізничного транспорту)

1. Податковий кодекс України від 2.12.10 р. № 2755-VI.
2. Цивільний кодекс України від 16.01.03 р. № 435- IV.
3. Господарський кодекс України від 16.01.03 р. № 436-IV.
4. Кодекс законів про працю України від 10.12.71 р. № 322-УШ.
5. Закон України "Про господарські товариства" від 12.09.1991 р. (зі змінами і доповненнями).
6. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.1993 р. (зміни і доповнення від 17.06.1993 р.).
7. Закон України "Про державну податкову службу в Україні» від 24.12.1993 р.
8. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV.
9. Закон України "Про акціонерні товариства" від 17.09.2008 р. № 514-V.
10. Закон України "Про відповідальність за несвоєчасне виконання грошових зобов'язань" від 22.11.1996 р. № 543/96 ВР.
11. Закон України "Про відпустки" від 15.11.1996 р. № 504/96 - ВР (зі змінами та доповненнями).
12. Закон України "Про застосування реєстрів, розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг" від 06.07.1995 р. № 265/95 - ВР.
13. Закон України "Про колективні договори і угоди" від 01.07.1993 р. № 3356-XII.
14. Закон України "Про обіг векселів в Україні" від 05.04.2001 р. № 2374-Ш.
15. Закон України "Про оплату праці" від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР.
16. Закон України "Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні" від 12.07.2001 р. № 2658-Ш.
17. Закон України "Про підприємництво" від 07.02.1991 р. № 698-XII.

18. Закон України "Про підприємства в Україні" від 27.03.1991 р.

19. Закон України "Про податок з доходів фізичних осіб" від 22.05.2003 р. № 889-IV.

20. Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.1994 р. № 185/94 - ВР.

21. Наказ Міністерства праці та соціальної політики України "Про методичні рекомендації щодо запровадження погодинної оплати праці та дотримання мінімальних годинних гарантій в оплаті праці" від 16.04.1999 р. № 69.

22. Наказ Міністерства фінансів України "Про затвердження Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій і змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку" від 19.12.2006 р. № 1213.

23. Наказ Мінстату України "Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів" від 21.06.1996 р. № 193.

24. Наказ Мінстату України "Про затвердження форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів" від 22.05.1996 р. № 145.

25. Наказ Мінфіну "Про затвердження методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку" від 29.12.2000 р. № 356.

26. Наказ Мінфіну "Про затвердження типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності у складі нематеріальних активів" від 22.11.2004 р. № 732.

27. Наказ Укрзалізниці "Про матеріальну відповідальність працівників підприємств, установ, організацій залізничного транспорту України" від 05.11.1999 р. № 315-Ц.

28. Наказ Укрзалізниці "Про вдосконалення організації заробітної плати і введення нових тарифних ставок та посадових окладів працівників залізничного транспорту України" від 10.11.2006 р. № 415-Ц.

29. Наказ Укрзалізниці "Про видання нормативних актів з охорони праці, норми безплатної видачі спеціального взуття та інших засобів індивідуального захисту працівникам залізничного транспорту України" від 15.03.2004 р. № 166-ЦЗ.

30. Наказ Укрзалізниці "Про застосування класифікатора матеріально-технічних ресурсів, які використовуються на залізничному транспорті України" від 20.12.2001 р. № 716-Ц.

31. Наказ Укрзалізниці "Про застосування класифікатора матеріально-технічних ресурсів, які використовуються на залізничному транспорті України" від 20.12.2001 р. № 716-Ц.

32. Наказ Укрзалізниці "Про затвердження строків корисного використання малоцінних необоротних матеріальних активів і малоцінних та швидкозношувальних предметів в експлуатації" від 14.07.2003 р. № 172-Ц.

33. Наказ Укрзалізниці "Про методику розрахунку нормативу запасів матеріально-технічних ресурсів на залізничному транспорті" від 28.12.2001 р. № 738-Ц.

34. Наказ Укрзалізниці "Про нормативи технологічного незнижувального запасу товарно-матеріальних цінностей в розрізі господарств та залізниць" від 01.07.2004 р. № 512-ЦЗ.

35. Інструкція "Про порядок виключення з інвентарю залізниць тягового рухомого складу", затверджена Генеральним директором Укрзалізниці від 15.02.1995 р. № ЦТ-0002.

36. Інструкція Правління НБУ "Про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті", затверджена постановою від 21.01.2004 р. № 22.

37. Інструкція про службові відрядження в межах України та за кордон, затверджена наказом Мінфіну України від 13.03.1998 р. № 59.

38. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку витрат, пов'язаних з виконанням капітального (деповського) ремонту за окремими одиницями об'єктів рухомого складу, затверджені наказом Укрзалізниці від 31.12.2003 р. № 671-ЦЗ.

39. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих господарських операцій в основній діяльності залізничного транспорту [Текст], затверджені наказом Укрзалізниці від 31.01.2003 р. № 29-ЦЗ, погоджені МФУ листом від 14.02.2003 р. № 053 -3915.

40. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку окремих господарських операцій в основній діяльності залізничного транспорту, затверджені наказом Укрзалізниці від 31.01.2003 р. № 29-ЦЗ, погоджені МФУ листом від 14.02.2003 р. № 053 -3915.

41. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (із змінами та доповненнями).

42. Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", затверджені наказом Укрзалізниці від 03.07.2000 р. № 254-Ц (зі змінами та доповненнями).

43. Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи", затверджені наказом Укрзалізниці від 30.12.1999 р. № 379-Ц (зі змінами та доповненнями).

44. Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджені наказом Укрзалізниці від 30.12.1999 р. № 379-Ц.

45. Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 "Дохід", затверджені наказом Укрзалізниці від 15.02.2000 р. № 62-Ц (із змінами та доповненнями).

46. Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" затверджені наказом Укрзалізниці від 24.03.2000 р. № 109-Ц (із змінами та доповненнями).

47. Методичні рекомендації по застосуванню на залізничному транспорті Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 17 "Податок на прибуток", затверджені наказом Укрзалізниці від 15.05.2001 р. № 280-Ц (із змінами та доповненнями).

Таблиця 2.4

Документообіг з оплати праці в локомотивному депо

Найменування розділу обліку	Найменування документа	Операція, що реєструє документ	Дата формування	Відповідальний
1	2	3	4	5
Облік працівників депо	Довідники, Накази на приймання, переведення, про відпустки та ін.; трудові книжки; особові справи. Графіки відпусток; кадровий резерв, інші документи з обліку кадрів	Заповнення та внесення даних до бази АСУ «Кадри» і контроль за відповідність кадрових даних, зберігання даних про штат	По мірі надходження та формування документів з дотриманням вимог чинного трудового законодавства	Помічник начальника депо з кадрів і соціальних питань, Інспектор з кадрів
Облік робочого часу та відпочинку працівників депо	Документи з обліку робочого часу (графіки роботи, маршрути, таблиці обліку використання робочого часу, наряди на відрядну роботу, тощо)	Внесення даних; планування робочого процесу; відмітки про явку чи неявку, контроль за якістю виконання робіт	Щомісячно до 25-29 числа наступного за звітним	Начальники відділів, майстри цехів, інші працівники, яким за наказами закріплені операції з обліку робочого часу та відпочинку

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4	5
Оброблення маршрутів локомотивних бригад	Маршрути машиністів форми ТУЗ-ІСЦ	Перевірка та внесення даних з маршруту машиніста до АСУ ЗЛБ ЛОКБРИГ	Щоденно по мірі надходження маршрутів машиніста	Оператори центру оперативно-технічного обліку, чергові по депо
Заробітна плата працівників депо	Номенклатура видів оплат, відомості із обліку працівників, таблиці обліку використання робочого часу; копії первинних документів з обліку кадрів (накази, листки непрацездатності, звіти з відряджень; наряди, інша первинна документація)	Заповнення, внесення даних, розрахунок і перевірка нарахованих сум із заробітної плати працівників депо за системою АСБО «ФОБОС»	Щомісячно до 2-7 числа місяця наступного за звітним і по мірі надходження	Бухгалтери з розрахунку заробітної плати працівників депо
Звітність з обліку праці, приймання, переміщення, вивільнення тощо. Дані про розміри оплати праці працівників депо	Звіти з праці; з чисельності; фонд оплати; робочий час та інші, за формами 4-Т (УТО-1, 2,8), 1-П(1); 1-П(Д); 1-ПВ, 3-ПВ ін.	Складання, ведення та перевірка внесених статистичних даних до форм звітності	Щомісячно, щокварталу згідно з вимогами про строки здачі відповідних форм звітності	Інспектор з кадрів, бухгалтери з розрахунку заробітної плати працівників депо, інші працівники

