

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 1

## ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою  
Державного університету  
«Житомирська політехніка»

протокол від 16 грудня 2022 р.  
№ 13

## КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ

з навчальної дисципліни

**«Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності»  
(«Особливості бухгалтерського обліку в торгівлі»)**

для здобувачів вищої освіти освітнього ступеня «бакалавр»  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма «Облік і оподаткування»

факультет        бізнесу та сфери обслуговування       

(назва факультету)

кафедра        інформаційних систем в управлінні та обліку       

(назва кафедри)

Рекомендовано на засіданні  
кафедри        інформаційних  
систем в управлінні та обліку       

(назва кафедри)

29 серпня 2022 р.,  
протокол № 7

Розробники: д.е.н., проф., професорка кафедри інформаційних систем в  
управлінні та обліку Ірина ЖИГЛЕЙ,  
д.е.н., проф., професорка кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку

Ірина ЗАМУЛА

(науковий ступінь, посада, ПРИЗВИЩЕ, власне ім'я)

Житомир  
2022

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 2

## ЗМІСТ

Вступ	3
Тема 1. Поняття та організаційні основи торговельної діяльності	4
Тема 2. Бухгалтерський облік операцій з надходження товарів у оптовій та роздрібній торгівлі	12
Тема 3. Бухгалтерський облік операцій з реалізації товарів у оптовій та роздрібній торгівлі	16
Тема 4. Бухгалтерський облік операцій з реалізації товарів поза магазином	21
Тема 5. Бухгалтерський облік операцій з реалізації товарів на виплат	30
Тема 6. Особливості бухгалтерського обліку операцій у комісійній торгівлі	34
Тема 7. Бухгалтерський облік інших товарних операцій	44
Тема 8. Бухгалтерський облік і оподаткування результатів інвентаризації та переоцінки товарів	46

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 3

## ВСТУП

**Мета** навчальної дисципліни – ознайомити студентів з особливостями організації та методики бухгалтерського обліку в торговельних підприємствах, навчити вести облік у таких підприємствах, складати звітність і здійснювати контроль.

**Завданнями** навчальної дисципліни є *навчити студентів:*

- організовувати бухгалтерський облік у торговельних підприємствах;
- вести бухгалтерський облік у торговельних підприємствах;
- складати фінансову, статистичну та податкову звітність у торговельних підприємствах;
- вести податкові розрахунки у торговельних підприємствах;
- здійснювати внутрішній контроль операцій у торговельних підприємствах.

Зміст навчальної дисципліни направлений на формування наступних **компетентностей**, визначених стандартом вищої освіти зі спеціальності 071 “Облік і оподаткування”:

ЗК01. Здатність вчитися і оволодівати сучасними знаннями.

ЗК02. Здатність до абстрактного мислення, аналізу та синтезу.

ЗК04. Здатність працювати автономно.

ЗК06. Здатність діяти на основі етичних міркувань (мотивів).

ЗК08. Знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності.

ЗК09. Здатність спілкуватися державною мовою як усно, так і письмово.

ЗК11. Навички використання сучасних інформаційних систем і комунікаційних технологій.

ЗК12. Здатність діяти соціально відповідально та свідомо.

ЗК13. Здатність проведення досліджень на відповідному рівні.

ЗК15. Здатність зберігати та примножувати моральні, культурні, наукові цінності і досягнення суспільства на основі розуміння історії та закономірностей розвитку предметної області, її місця у загальній системі знань про природу і суспільство та у розвитку суспільства, техніки і технологій, вести здоровий спосіб життя.

СК03. Здатність до відображення інформації про господарські операції суб’єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення.

СК04. Застосовувати знання права та податкового законодавства в практичній діяльності суб’єктів господарювання.

СК10. Здатність застосовувати етичні принципи під час виконання професійних обов’язків.

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 4

СК14. Здатність застосовувати та формувати інформаційну підтримку для обґрунтованого використання сучасного інструментарію управління підприємством

Отримані знання з навчальної дисципліни стануть складовими наступних **програмних результатів** навчання за спеціальністю 071 “Облік і оподаткування”:

ПР02. Розуміти місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств.

ПР03. Визначати сутність об’єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності.

ПР05. Володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств.

ПР06. Розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.

ПР16. Володіти та застосовувати знання державної та іноземної мови для формування ділових паперів і спілкування у професійній діяльності.

ПР17. Вміти працювати як самостійно, так і в команді, проявляти лідерські якості та відповідальність у роботі, дотримуватися етичних принципів, поважати індивідуальне та культурне різноманіття.

## ТЕМА 1. ПОНЯТТЯ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ТОРГОВЕЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Торговельна діяльність – це ініціативна, систематична, виконувана на власний ризик для одержання прибутку діяльність юридичних і фізичних осіб щодо купівлі та продажу товарів кінцевим споживачам або посередницькі операції, або діяльність із надання агентських, представницьких, комісійних та інших послуг у просуванні товарів від виробника до споживача.*

Під **товаром** у широкому значенні розуміють матеріальну або нематеріальну власність, яка реалізується на ринку. Товаром можуть бути продукти як фізичної, так і розумової праці, результати послуг, сама здатність до праці, природні блага – все, що має споживчу вартість і може обмінюватися на інший товар (гроші) власником. У вузькому значенні під **товаром** розуміють продукт праці, виготовлений і призначений для продажу.

Важливим аспектом в організації торговельної справи є з’ясування її функцій. Функціями торговельного підприємства є:

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 5

– реалізація товарів споживачам – супроводжується перетворенням товарної форми вартості на грошову, що можливо представити у вигляді формули  $G - T - G'$  (де  $G$  – гроші,  $T$  – товар,  $G'$  – гроші з приростом);

– раціональна організація руху товарів – визначаються найбільші потоки і напрями руху товарів, більш економічні види транспорту, а також створюється відповідна мережа складів і баз, що впливає на рівень торговельного обслуговування населення, а також час обороту товарно-матеріальних цінностей.

Перш ніж розпочати свою справу, кожен підприємець повинен чітко усвідомити, якими документами регулюється торговельна діяльність. Це необхідно для того, щоб вже на початковому етапі уникнути конфліктних ситуацій з державними податковими службами і правоохоронними органами.

Відповідно до законодавчих актів суб'єкти підприємницької діяльності – юридичні особи для здійснення торговельної діяльності повинні мати:

- свідоцтво про державну реєстрацію;
- дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі (рішення сесії місцевої ради народних депутатів) або договір оренди приміщення;
- ліцензії або їх копії, затверджені відповідним органом, який видав ліцензію;
- торговий патент на кожну торговельну точку;
- квитанцію про сплату ринкового збору за торгівлю на території ринку, якщо суб'єкт підприємницької діяльності проводить торгівлю не в стаціонарному приміщенні (розмір ринкового збору встановлюється рішенням місцевої ради народних депутатів);
- відповідні документи на товар: накладні, сертифікат якості та інші документи, що підтверджують походження та якість товару;
- реєстратор розрахункових операцій (РРО), який використовується при торгівлі у стаціонарних приміщеннях, а в окремих передбачених законодавством випадках – книгу обліку розрахункових операцій і розрахункові книжки;
- книгу відгуків і пропозицій.

**Оптова торгівля** – це вид економічної діяльності у сфері товарообороту, що охоплює купівлю-продаж товарів за договорами поставки партіями для подальшого їх продажу кінцевому споживачу через роздрібну торгівлю або для виробничого споживання та надання пов'язаних із цим послуг.

Оптова торгівля є важливою ланкою, що забезпечує необхідну інтенсивність і прискорення процесу товарообороту в умовах ринкових відносин. Вона організовує рух товарів каналами розподілу, сприяє синхронізації виробництва та споживання товарів.

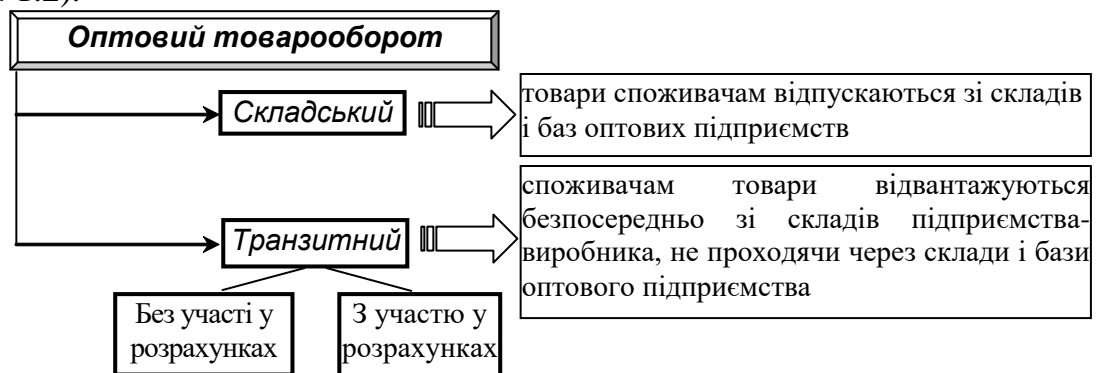
Основні завдання підприємств оптової торгівлі наступні:

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 6

– забезпечити поставку товарів покупцям оптимальними партіями, що допомагає раціональному використанню транспортних засобів, зниженню витрат на перевезення;

– своєчасно забезпечити роздрібні підприємства товарами, необхідними для населення, а підприємства – матеріальними ресурсами, необхідними для виробництва.

Оптова торгівля може здійснюватись у наступних формах товарообороту (рис. 1.2).



**Рис. 1.2.** *Форми реалізації товарів на підприємствах оптової торгівлі*

Складський товарообірот може здійснюватися через:

1) оптові бази, які є основними господарськими одиницями оптового підприємства, через які здійснюються оптові закупки та продаж товарів підприємствам роздрібної торгівлі, а також іншим суб'єктам підприємницької діяльності;

2) товарні склади (приміщення), які спеціально призначені для зберігання та переробки товарних запасів;

3) склади-магазини, які мають функціональну площу для зберігання та продажу великогабаритних товарів.

Форми складського товарообороту обираються підприємством самостійно залежно від обсягу товарообороту. Перераховані форми здійснення оптової торгівлі можуть використовуватись у поєднанні.

Серед переваг складської форми реалізації товарів виділяють можливість обслуговування більшої кількості споживачів за наявності відносно невеликих запасів товарів, швидкість постачання товарів у необхідному асортименті тощо. Тому, не дивлячись на зростання витрат обігу, складська реалізація займає значне місце у товарообороті.

Якщо реалізація товарів відбувається за документами оптової бази зі складів постачальників безпосередньо покупцям, обминаючи склади оптової бази, така *реалізація називається транзитним оборотом* (у перекладі з латинської торгувати “транзитом” означає перевозити вантажі без розвантаження на проміжних пунктах). Реалізацію товарів транзитом в усіх випадках здійснюють на підставі договорів і розпоряджень оптових

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 7

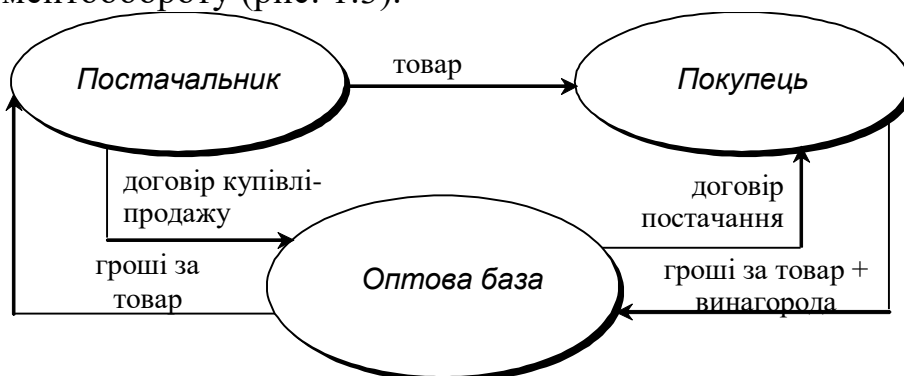
підприємств, що висилаються постачальникам (вантажовідправникам).

Транзитна реалізація товарів, що базується на прямих зв'язках постачальників і покупців, є економічно більш доцільною, оскільки сприяє скороченню витрат обігу та прискоренню просування товарів від виробника до споживача. Однак якщо необхідно відвантажити товари споживачу в кількості нижчій транзитних норм (тобто мінімальної кількості товарів, яка може бути відвантажена у вагоні, контейнері тощо) чи необхідне комплектування, більш раціональним є складський оборот.

Транзитний оборот буває двох видів:

- 1) транзитний оборот з участю в розрахунках (із вкладенням коштів);
- 2) транзитний оборот без участі у розрахунках (без вкладення коштів).

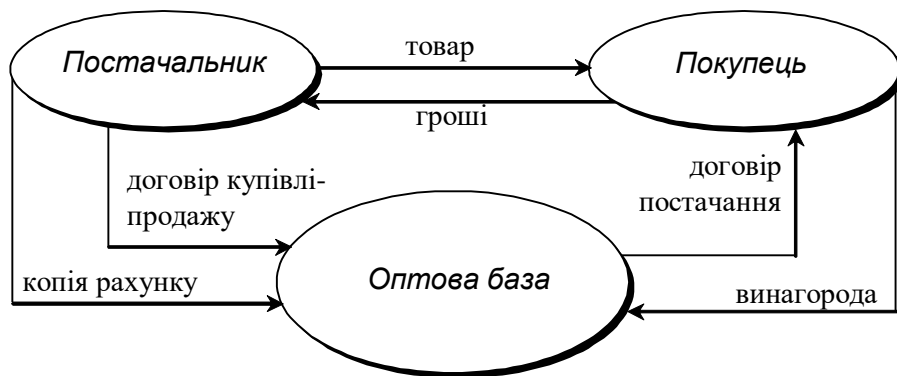
За транзитного обороту з участю в розрахунках оптова база оплачує постачальнику вартість відвантажених або відпущених товарів покупцям і стягує з останнього цю вартість з урахуванням комісійної винагороди. При цьому постачальник виставляє документи на інкасо від свого імені на ім'я оптової бази одним зведеним документом і від імені оптової бази на ім'я покупців окремими платіжними вимогами. Це найбільш раціональний спосіб розрахунків, що сприяє прискоренню обігу розрахунків і скороченню документообороту (рис. 1.3).



**Рис. 1.3.** Схема реалізації товарів при транзитному обороті з участю в розрахунках

За транзитного обороту без участі у розрахунках оптова база організовує реалізацію товарів постачальників покупцю шляхом укладання договору з ним. За організацію обороту оптова база стягує комісійну винагороду, що визначається у відсотках до обороту. За такої форми реалізації товарів постачальник направляє оптовій базі копії рахунків на відвантажені товари покупцям. На підставі цих документів оптова база виписує рахунок на суму комісійної винагороди (рис. 1.4).

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 8



*Рис. 1.4. Схема реалізації товарів при транзитному обороті без участі у розрахунках*

Перевагою такої форми реалізації є значне прискорення просування товарів від постачальників до споживачів і здійснення розрахунків між ними. У транзитному товарообороті саме ця форма займає значну питому вагу.

Складські операції з реалізації товарів пов'язані з витратами щодо навантаження, відвантаження, транспортування, зберігання, природних втрат тощо, що відбуваються на складах оптових підприємств. За транзитного обороту всі ці витрати відсутні, оскільки товар завозиться не на склад оптової бази, а безпосередньо на склад покупця товарів. Таким чином, транзитний оборот більш економічний, ніж складський.

Оптові торговельні підприємства повинні знаходити оптимальні варіанти поєднання складської і транзитної форми реалізації товарів для своєчасного якісного забезпечення товарами споживачів.

**Роздрібна торгівля** – вид економічної діяльності у сфері товарного обігу, що охоплює купівлю-продаж товарів кінцевому споживачу та надання йому торговельних послуг.

Роздрібна торгівля залежно від місця реалізації товарів поділяється на торгівлю у магазинах і позамагазинну торгівлю.

**Магазин** – це основний стаціонарний торговельний об'єкт у роздрібній торгівлі, у якому здійснюється продаж товарів кінцевим споживачам і надання їм послуг.

Магазин (спеціалізований магазин, універсам, мінімаркет, супермаркет, гіпермаркет тощо) займає окрему капітальну споруду або розміщується у спеціально призначеному та обладнаному для торгівлі приміщенні іншої капітальної споруди і має торговельну площу та комплекс приміщень для здійснення торговельно-технологічних операцій.

**Позамагазинна торгівля** – форма здійснення роздрібною торгівлі через позамагазинні об'єкти, які залежно від ступеня сталості їх місцезнаходження поділяються на чотири форми (рис.1.5).



Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 9



**Рис.1.5.**  
Форми роздрібної торгівлі через позамагазинні об'єкти

**Ринок** – це підприємство сфери торгівлі, що забезпечує належні умови для торгівлі продовольчими та непродовольчими товарами за цінами, що формуються відповідно до попиту і пропозиції.

На ринках передбачено здійснення роздрібної торгівлі як через стаціонарну, так і пересувну торговельну мережу, із застосуванням різних форм торгівлі та асортименту товарів одночасно на певній території.

Ринок поділяють за:

- технічним виконанням (криті, відкриті, комбіновані);
- часом діяльності (постійні, сезонні, ранкові, вечірні);
- місцем знаходження (міські, селищні, сільські).

З продавців за день торгівлі на ринку стягується ринковий збір, розмір якого і порядок сплати встановлюються органами місцевого самоврядування за місцем знаходження ринку. Стягнення такого збору повинне проводитись через РРО, тому у продавця, який здійснює торгівлю на ринку і сплачує ринковий збір, повинна бути квитанція, яку необхідно зберігати до кінця торгівлі.

Торгівля через торговельні автомати є торгівлею через дрібнороздрібну торговельну мережу, приміщення якої не передбачають наявності торгівельної зали.

Суб'єкти підприємницької діяльності можуть реалізовувати через торговельні автомати продовольчі й непродовольчі товари тільки нескладного асортименту, дотримуючись загальнозстановлених правил їх продажу.

Асортиментний перелік товарів для дрібнороздрібної торговельної мережі, зокрема для торговельних автоматів, затверджується підприємством, якому

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 10

вони належать, й узгоджується з територіальною установою державної санітарно-епідеміологічної служби.

Торгівля через один автомат одночасно продовольчими та непродовольчими товарами дозволяється тільки за умови, що продовольчі товари розфасовані, герметично упаковані й при цьому дотримується принцип товарного сусідства.

Через торговельні автомати забороняється продаж:

- продовольчих товарів, для яких неможливо забезпечити дотримання санітарних норм і правил, температурних режимів, умов зберігання й продажу;
- нерозфасованих і неупакованих продовольчих товарів;
- алкогольних напоїв;
- тютюнових виробів;
- технічно складних і великогабаритних товарів;
- виробів, реалізація яких заборонена законодавством.

Незважаючи на те, що через окремі торговельні автомати здійснюється продаж напоїв, які складаються з декількох компонентів (води, чаю, кави, цукру, сухого молока), вони не належать до сфери діяльності закладів громадського харчування, визначених чинним законодавством.

**Дистанційна торгівля** – форма продажу товарів поза магазином, за якої вибір товару та його замовлення не збігаються у часі з безпосереднім передаванням вибраного товару покупцю.

Дистанційну торгівлю можуть здійснювати:

- товаровиробники;
- посилкові підприємства;
- великі магазини (супермаркети, гіпермаркети, універмаги, спеціалізовані магазини);
- оптові торговельні підприємства;
- роздрібні торговельні підприємства, що спеціалізуються на електронній торгівлі, яка здійснюється з використанням комп'ютерної і телекомунікаційної техніки.

**Продаж поштою** – вид дистанційної торгівлі товарами за каталогами, оголошеннями, іншою рекламною інформацією з прийомом замовлення та доставкою їх покупцю поштою.

**Продаж на замовлення** – вид дистанційної торгівлі товарами, за якої покупець (споживач) отримує попередню інформацію про товар через засоби інформації, здійснює попереднє замовлення його у продавця та одержує товар на замовлення в обумовленому місці та зазначений час.

**Електронна торгівля** – вид дистанційної торгівлі товарами з використанням комп'ютерної і телекомунікаційної техніки.

Ціна – категорія історична, вона виникла й сформувалася у процесі зародження та розвитку обміну. За найпростішого натурального обміну, коли один

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 11

предмет побуту обмінювався, наприклад, на два інші, ціну використовували як обмінну пропорцію, яка давала можливість забезпечити еквівалентність виконаного обміну. Тому спочатку існували так звані товарні ціни, які виявилися в пропорціях обміну. Але у цьому випадку не було універсального відображення ціни. І для кожної сторони, яка брала участь в обміні, ціна виражалася в різних одиницях. Із появою грошей ціну виражали вже в одних і тих самих одиницях товарного еквівалента, який використовувався як засіб платежу. І тепер покупець у ціні товару може бачити кількість грошових одиниць, яку йому треба сплатити за конкретний товар.

Отже, **ціна** – це сума грошей, яку покупець сплачує за товар, що купує, або грошове вираження вартості товару. В ціні товару враховуються інтереси всіх учасників товарообмінного процесу – і тих, хто виробив цей товар, і тих, хто його купує.

В умовах, коли підприємства можуть вільно купувати і продавати товари на внутрішньому і зовнішньому ринку, передумовою забезпечення успішного бізнесу є забезпечення правильності формування цін. Від правильного формування відпускної ціни залежить і фінансовий результат, і загальний успіх торговельного підприємства.

Види цін наведено на рис. 1.8.

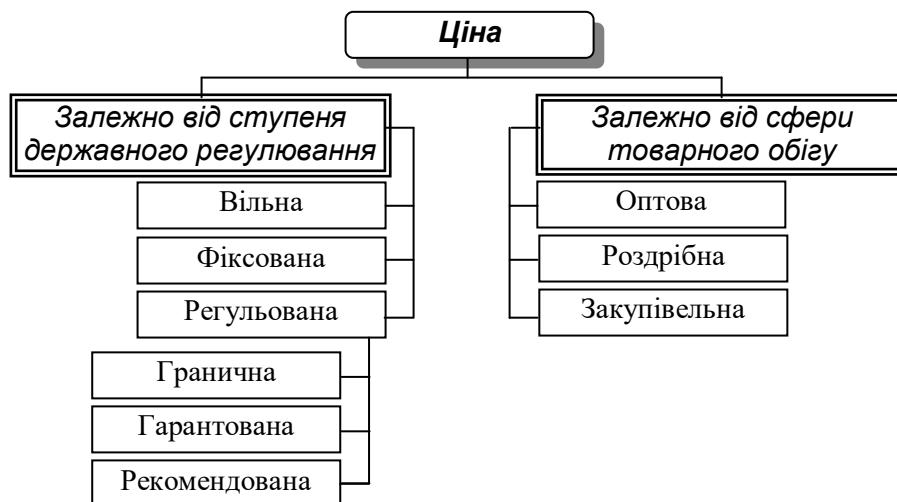


Рис. 1.8. Види цін

Залежно від ступеня державного регулювання розрізняють ціни вільні, регульовані та фіксовані.

**Вільними** називають ціни, які вільно формуються під впливом змін кон'юнктури ринку та на які прямо не впливають державні органи.

До таких цін належить ціна попиту (тобто ціна, за якою споживачі готові придбавати товар) і ціна пропозиції (тобто ціна, за якою готові продавати товар виробники).

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 12

**Фіксовані ціни** – це ціни, які встановлюють на певному рівні, і змінити які можна тільки рішенням державного органу, що займається питаннями ціноутворення.

Цілком зрозуміло, що в умовах ринкової економіки коло товарів, на яке можна встановити фіксовані ціни, має бути обмежене. Зазвичай, до фіксування цін вдаються як до тимчасового заходу, спрямованого на вихід із кризової ситуації.

**Регульовані ціни** формують під впливом коливань попиту і пропозиції, однак на них мають певний вплив державні органи ціноутворення.

Державні органи можуть по-різному обмежувати зростання цін, знижувати їх. Регульовані ціни можуть бути:

- **граничними** – порогово високі ціни, за якими можна продавати продукцію;
- **гарантованими** – єдиними для всіх виробників, за якими у них і закупають продукцію;
- **рекомендованими** – передбачуваний розмір ціни на певний вид продукції, але при цьому такі рекомендації щодо ціни не є обов'язковими.

Фіксовані та регульовані ціни (тарифи) встановлюються на такі ресурси, які значно впливають на загальний рівень і динаміку цін; на товари і послуги, що мають вирішальне соціальне значення, на продукцію, товари і послуги, виробництво яких зосереджено на підприємствах, які є монополіями на ринку. В усіх інших випадках встановлює вільні ціни.

## ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З НАДХОДЖЕННЯ ТОВАРІВ У ОПТОВІЙ ТА РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ

Для документального оформлення надходження товарів на підприємствах оптової торгівлі використовуються наступні первинні документи (табл. 3.2).

**Таблиця 3.2. Документи з обліку надходження товарів в оптовій торгівлі**

Зміст господарської операції	Рахунок-фактура	Накладна товарно-транспортна Сертифікат відповідності	Податкова накладна*	Платіжне доручення	Господарські Заявки	Заява	Акт інвентаризації	Довіреність
Придбання товарів								

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 13

на умовах розрахунку та обміну					+					
Безкоштовне отримання товарів										
Надходження товарів у результаті їх внеску до статутного капіталу					+					
Оприбуткування лишків										
<b>* для платників ПДВ</b>										

При отриманні товарів безпосередньо від постачальників, доставлених їх транспортом або транспортом сторонньої організації на склад підприємства, складається товарно-транспортна накладна. Товарно-транспортними накладними (ТТН) оформлюється відпуск товарів зі складу за централізованою доставкою. Обов'язковим є заповнення всіх реквізитів, які містяться у даному документі: підстава на відпуск товарів (замовлення, розпорядження тощо), номер автомашини, номер подорожнього листа, прізвище водія і вантажника, через кого відпускається товар, ким і кому відпущений товар, найменування, кількість, ціна і вартість товару. Якщо в розділі "Відомості про вантаж" неможливо перерахувати всі назви і характеристики товарів, що перевозяться, до товарного розділу додатково складається належним чином оформлена спеціалізована форма товарної накладної (сертифікат або інша форма первинного документу), яка застосовується підприємством для оформлення передачі товарно-матеріальних цінностей.

Для одержання товарів безпосередньо на складі постачальника чи станції (пристані) призначення представнику торговельного підприємства видається довіреність типової форми, підписана керівником, головним бухгалтером і завірена печаткою. Довіреність видається на строк, який встановлюється залежно від можливості отримання та вивезення відповідних цінностей за нарядами, рахунком, накладною або іншим документом, що їх замінює, на підставі якого видане доручення, але не більше, ніж на 10 днів. У виданій довіреності наводиться перелік цінностей, які потрібно отримати за нею, обов'язково із зазначенням назви та кількості, незалежно від того, чи є такі відомості в документах на відпуск (наряді, рахунку, договорі, замовленні, угоді тощо) цінностей. Незаповнені рядки довіреності необхідно прокреслювати.

Забороняється відпускати цінності у випадках:

- подання довіреності, яка містить порушення встановленого порядку заповнення або незаповнені реквізити;
- якщо довіреність містить виправлення або помарки, що не підтверджені підписами тих самих осіб, які його підписали;

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 14

- відсутності у довіреності даних паспорту або іншого документу, що посвідчує довірену особу;
- закінчення терміну дії довіреності;
- отримання повідомлення підприємства-отримувача цінностей про анулювання довіреності.

Право на податковий кредит виникає у платника податку тільки за наявності податкової накладної, виписаної відповідно до діючого законодавства. Податкова накладна є як обліковим, так і звітним документом. На її підставі заповнюється Книга обліку придбання товарів підприємствами – платниками ПДВ.

Правила приймання товару залежать від місця їх одержання (на складі одержувача, на залізничній станції або на складі постачальника) та упаковки товару (без упаковки або в упаковці). Основними принципами приймання товару є:

а) приймання товару на складі постачальника:

- товар в упаковці приймається одержувачем за кількістю місць або за вагою-брутто. Перевірка за кількістю одиниць або вагою повинна бути проведена протягом строків, встановлених держстандартами, технічними умовами, особливими умовами поставки та іншими нормативними документами;

- незатарений товар приймається за кількістю натуральних одиниць або вагою-нетто;

б) приймання товару на складі одержувача проводиться за кількістю натуральних одиниць або вагою;

в) приймання товару на залізничній станції проводиться відповідно до залізничної накладної і вантажної квитанції. При цьому необхідно перевірити цілісність вагону або контейнеру, наявність пломб і чіткість відтисків на них. Якщо органи транспортної організації видають вантаж без перевірки ваги, про це необхідно зробити запис у залізничній накладній. Приймання товару, незатареного в тару, проводиться з обов'язковим переважуванням товару та складанням спеціального документу – відвісу.

На підставі правильно складених всіх необхідних документів торговельне підприємство має право у встановлені строки висунути претензію постачальнику або залізничній станції. Так, претензія до автотранспортного підприємства з недостачі товарів може бути направлена протягом 6-ти місяців, а транспортне підприємство, в свою чергу, повинно дати відповідь про задоволення або про відмову в задоволенні претензії протягом 3-х місяців. Якщо претензія відхилена, підприємство після закінчення наступних 2-х місяців може звернутися до господарського суду.

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

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 15

облік розрахунків з постачальниками ведеться за кожним постачальником у розрізі кожного документа (рахунка) на оплату. Синтетичний облік розрахунків з постачальниками ведеться в журналі за кредитом рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

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

Для документального оформлення надходження товарів на підприємствах роздрібною торгівлі використовують наступні супровідні документи (табл. 3.3).

З розвитком комерційної діяльності торговельних підприємств поширеною стала практика переміщення товарів з одного роздрібного підприємства на інше (наприклад, за неправильного формування асортименту і надходження товарів, що не користуються попитом в даному населеному пункті, надлишкового обсягу закуплених товарів тощо). Така операція проводиться на підставі письмового розпорядження керівника і оформлюється накладною.

**Таблиця 3.3. Документи з обліку надходження товарів у роздрібній торгівлі**

<i>Назва операції господарської</i>	<i>Накладна Сертифікат відповідності</i>	<i>Податкова накладна*</i>	<i>Товарний звіт</i>	<i>Господарські й дозвіл</i>	<i>Заява</i>	<i>Акт закупівлі</i>	<i>розрахункова книжка на внутрішнє</i>
<b>Придбання товарів на умовах розрахунку або обміну</b>		+					
<b>Безкоштовне отримання</b>		+					
<b>Отримання як внесок до статутного капіталу</b>		+					
<b>Оприбуткування лишків</b>							
<b>Придбання товарів у населення</b>							
<b>Передача товару до відділів підприємства для реалізації</b>							
<b>*для платників ПДВ</b>							

Накладні виписуються в двох примірниках, один з яких передається представнику підприємства-покупця, а другий – залишається на складі торговельного підприємства і є підставою для списання товару з підзвіту матеріально відповідальної особи.

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 16

Оплата товарів проводиться в безготівковому порядку шляхом оформлення платіжного доручення на підставі виставленого рахунку або готівкою через касу торговельного підприємства.

Відповідно до П(С)БО 9 “Запаси” до первісної вартості товарів відносяться наступні витрати:

- суми, сплачені постачальнику товару згідно з договором, за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, які невідшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ);
- інші витрати, які безпосередньо пов’язані з придбанням товарів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Транспортні витрати торговельного підприємства включають: вартість транспортних послуг за доставку товару сторонніми організаціями; витрати підприємства на доставку товару власними силами (власним або орендованим транспортом), включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування товарів. Ці витрати в свою чергу включають витрати, безпосередньо пов’язані з транспортуванням, а саме: вартість бензину в кількості, необхідній для подолання відстані транспортного засобу від підприємства-покупця до підприємця-продавця і назад; вартість інших матеріалів, необхідних для руху транспортного засобу; інші витрати, понесені підприємством для забезпечення нормальної роботи транспортного засобу під час поїздки за товаром; витрати, пов’язані з виплатою компенсації витрат водія під час поїздки за товаром. До таких витрат відносяться витрати на оплату відрядження водія, безпосередньо пов’язані з доставкою товару; інші витрати, пов’язані з доставкою товару: витрати експедитора, відрядженого за товаром, що включаються до складу витрат на відрядження відповідно до законодавства.

До первісної вартості товарів включаються ТЗВ, пов’язані з придбання, а витрати на транспортування товарів зі складу покупця (тобто витрати, пов’язані з реалізацією) відносяться до складу витрат на збут.

Облік ТЗВ залежить від методу розподілу – прямого розподілу або розподілу за середнім відсотком (див. тему 4).

На підприємствах оптової торгівлі такі витрати доцільно обліковувати на окремому субрахунку (наприклад 289 “Транспортно-заготівельні витрати”). На підприємствах роздрібною торгівлі облік товарів ведеться за цінами реалізації, у зв’язку з цим суму ТЗВ доцільніше відображати на субрахунку 281 “Товари на складі” або 282 “Товари на складі”.

### ТЕМА 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ



Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 17

## **ТОВАРІВ У ОПТОВІЙ ТА РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ**

Крім первинних документів, формуються також зведені документи. Так, за централізованої поставки товарів матеріально відповідальні особи (водії, експедитори) разом з вищезазначеними документами одержують книгу, в якій робляться відмітки про одержані та здані документи, що підтверджується підписами покупця. На підставі записів у цій книзі здійснюється контроль за своєчасною доставкою вантажів покупцям. Для одержання оперативних відомостей про відвантаження товарів, здійснення контролю за своєчасністю і точністю розрахунків з покупцями, платіжні вимоги реєструються у спеціальному журналі. Структура таких зведених документів може розроблятися кожним суб'єктом господарювання залежно від вимог, які висуваються на основі існуючих інформаційних потреб.

В бухгалтерському обліку роздрібного підприємства відображення реалізації товарів відбувається під час надходження готівки до головної каси підприємства. Якщо в магазині головної каси немає, то відображення моменту реалізації на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється під час здачі виручки до банку, відділення зв'язку або каси перерахунку банку (у великих магазинах, де є інкасаторські пункти).

Відображаючи процес реалізації товарів на роздрібних підприємствах, враховувати що: 1) облік товарів здійснюється за цінами реалізації; 2) списання торговельної надбавки здійснюється в кінці звітної періоду; 3) сума ТЗВ включається до рахунку 282 "Товари в торгівлі".

Облік товарів за цінами реалізації полягає в тому, що реалізація товарів супроводжується відображенням лише їх реалізаційної вартості та суми ПДВ, а їх первісна вартість списується в кінці звітної періоду, після списання реалізованої торговельної надбавки.

Реалізована торговельна надбавка визначається за наступними формулами:

1. Коефіцієнт торговельної надбавки (к Тнб):

$$k_{\text{Тнб}} = \frac{\text{Тнб}_{\text{поч}} + \text{Тнб}_{\text{зв}}}{V_{\text{поч}} + V_{\text{зв}}}, \quad (4.3)$$

де  $\text{Тнб}_{\text{поч}}$  – сума торговельної надбавки на залишок товарів на початок звітної періоду;  $\text{Тнб}_{\text{зв}}$  – сума торговельної надбавки, нарахованої у звітному періоді;  $V_{\text{поч}}$  – вартість залишку товарів на початок звітної періоду в реалізаційних цінах;  $V_{\text{зв}}$  – вартість товарів, що надійшли за звітний період в реалізаційних цінах.

2. Сума реалізованої торговельної надбавки ( $\text{Тнб}$ ):

$$(4.4)$$

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 18

$$T_{\text{нб}} = P\text{В} \times kT_{\text{нб}},$$

де  $T_{\text{нб}}$  – сума реалізованої торговельної надбавки;  $P\text{В}$  – реалізаційна вартість товарів, проданих за звітний період;  $kT_{\text{нб}}$  – коефіцієнт реалізованої торговельної надбавки.

Первісна вартість реалізованих товарів визначається як різниця між їх реалізаційною вартістю та сумою реалізованої торговельної надбавки.

На практиці розрізняють два способи списання собівартості реалізованих товарів та суми торговельної надбавки, що на них припадає:

1) спосіб, передбачений Інструкцією про застосування плану рахунків – собівартість реалізованих товарів, визначена методом ціни продажу, списується за дебетом субрахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів”. Сума торговельної надбавки, що припадає на реалізовані товари, відображається проводкою: Д-т 282 К-т 285 методом “сторно”.

2) спосіб, передбачений Методичними рекомендаціями щодо формування складу витрат: порядку їх планування в торговельній діяльності – спочатку на субрахунок 902 “Собівартість реалізованих товарів” списується реалізаційна вартість проданих товарів, яка потім коригується методом “червоне сторно” на величину торговельної надбавки у кореспонденції рахунків Д-т 902 К-т 285 методом “сторно”.

З метою стимулювання збуту товарів торговельне підприємство може прийняти рішення про застосування у своїй діяльності певної системи знижок.

**Знижка** – умова операції купівлі-продажу, за якої відбувається зменшення вартості продажу товару.

Відповідно до чинного законодавства вживати поняття “знижка” дозволяється лише за дотримання певних умов:

– дане поняття повинно стосуватися продукції, яку безпосередньо реалізує суб’єкт господарювання;

– знижки повинні надаватися протягом визначеного та обмеженого періоду часу;

– ціна продукції повинна бути нижчою від її звичайної ціни (ця обставина важлива, насамперед, для здійснення податкових розрахунків).

Знижки поділяються за декількома ознаками (рис. 4.1).



**Рис. 4.1.** Види знижок

Крім основних торгових знижок, роздрібним підприємствам надаються також додаткові знижки, призначені для відшкодування додаткових витрат, викликаних специфічними властивостями товару або умовами постачання. Додаткові знижки надаються на завіс тари, на відшкодування відходів при роздрібному продажу товарів (ковбасні вироби, рибні товари, вершкове масло тощо), на імпорتنе взуття для відшкодування витрат з повернення і уцінки прийнятого від населення взуття з виробничими дефектами та інші можливі втрати.

Розмір знижки залежить від виду угоди, обсягу продаж і встановлюється, як правило, у відсотках до ціни товару, або до вартості покупки.

Підприємство роздрібної торгівлі, прийнявши рішення про надання торговельних знижок, інформує про це покупців через засоби масової інформації шляхом розміщення оголошень на рекламних носіях, у вітринах магазинів, а також у доступних для огляду місцях безпосередньо в торгових приміщеннях підприємства, через рекламу на радіо, телебаченні, в газетах і журналах. Якщо роздрібне підприємство встановлює різні ціни залежно від часу доби (так звані “денні та нічні ціни”), то для інформування покупців доцільним є також розміщення реєстру цін у “Куточку покупця”.

Крім того, інформацію про ціни та знижку необхідно зазначити і на цінниках на товари. Оформлювати цінники можна за одним з наступних варіантів:

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 20

1) мати на кожен товар два окремих цінники (зі знижкою і без знижки; з денною і нічною ціною тощо);

2) зазначити на одному ціннику обидві ціни (з фіксацією знижки або часу);

3) окремо інформувати покупців про відсоток і термін дії знижки.

Підставою для надання торговельних знижок, їх розміру й організації торгового процесу, а також обґрунтуванням для відображення в обліку роздрібних цін у межах наданої торгової знижки є положення або наказ суб'єкта господарювання.

Реалізація товарів зі знижками, які надаються під час їх купівлі, оформлюється аналогічно до звичайної реалізації товарів. Якщо першою подією було відвантаження товарів, то постачальник повинен видати покупцю первинний документ, що підтверджує купівлю-продаж товару (накладну, фіскальний чек тощо) та податкову накладну.

У випадку надання знижки після реалізації товарів необхідно документально підтвердити зменшення базової реалізаційної ціни. З цією метою можна скласти «Акт перегляду цін на відвантажені товари», форма якого законодавчо не затверджена. Крім того, необхідним є складання розрахунку коригування до податкової накладної, виданої постачальником.

Одним з найважливіших питань, яке виникає при наданні покупцям знижок з метою здійснення податкових розрахунків є питання застосування звичайних цін.

У роздрібних підприємствах у випадку надання покупцям цінних знижок їх розмір фіксується окремими позиціями в касових чеках і в щоденному звіті. При цьому в касовому чеку окремо виділяється вартість реалізованих товарів за роздрібними цінами, які введені в пам'ять РРО (без урахування наданих знижок). виправлення у цінниках товарів, що продаються, не робиться, і реалізаційні (роздрібні) ціни на продані товари не змінюються.

Облік товарів при встановленні різних цін залежно від часу доби доцільно вести за вищими цінами. Саме за цими цінами товари слід кодувати у РРО. Різниця між обліковими і більш дешевими цінами відобразатиметься зменшенням раніше нарахованої торговельної надбавки, а в РРО – як знижка, надана покупцям.

В оптових підприємствах суми наданих знижок зазначаються окремим рядком в накладних і податкових накладних.

У зв'язку з тим, що існують різні методи обліку товарів і форми розрахунків, суми наданих знижок по-різному відображаються в обліку роздрібних та оптових підприємств.

У роздрібних підприємствах на момент реалізації товару вже відома сума знижки, оскільки до операційної каси надходить виручка з урахуванням наданої знижки, тому й в бухгалтерському обліку продавець відображає реалізацію товару з урахуванням наданої знижки. Покупець оприбутковує товар, що

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 21

надійшов, за вартістю з урахуванням наданої знижки.

Розрахунок суми торговельної надбавки, що припадає на реалізований товар, та собівартості реалізованого товару в умовах надання знижок має особливості. Якщо покупцям надаються знижки, то товари реалізуються за меншою вартістю, що призводить до того, що реалізується не вся нарахована торговельна надбавка. Саме тому, визначаючи суму торговельної надбавки і собівартість реалізованих товарів, у формулі реалізаційну вартість реалізованих товарів, необхідно збільшити на суму знижки, наданої у звітному місяці, тобто всі розрахунки здійснювати без урахування наданої знижки У бухгалтерському обліку продавець відображає реалізацію товару з урахуванням наданої знижки.

Витрати торговельного підприємства з відправки товарів покупцям (що підлягають відшкодуванню постачальниками) обліковуються на рахунок 93 “Витрати на збут”.

Надані знижки, наявність яких відома на момент реалізації, обліковуються за дебетом рахунку 902 “Собівартість реалізованих товарів” в кореспонденції з кредитом рахунку 285 “Торгова націнка” (сторно). Додаткова торговельна знижка відображається аналогічно до основної.

На оптових підприємствах, де розрахунки, як правило, здійснюються в безготівковій формі, часто практикується надання знижок-сконто.

У цьому випадку в момент реалізації товару в бухгалтерському обліку продавець відображає загальну суму реалізації (без урахування можливих у майбутньому знижок).

Сума знижок, наданих покупцям після дати реалізації товарів (з урахуванням ПДВ), відображається в бухгалтерському обліку у складі інших вирахувань з доходу і обліковується на окремому субрахунку 704 “Вирахування з доходу”.

Якщо товар оплачено покупцем достроково, продавець відображає в обліку суму наданої знижки.

Покупець оприбутковує товар на повну вартість (без урахування наданої знижки), а після його достовірної сплати проводить відповідні коригування, які оформлюються Актом перегляду цін на відвантажені товари.

У фінансовій звітності сума знижок, наданих покупцям після дати реалізації, відображається в рядку 030 “Інші вирахування з доходу” Звіту про фінансові результати підприємства (ф. № 2).

У практиці діяльності торговельних підприємств використовуються також знижки на відшкодування постачальниками транспортних витрат. В таких випадках постачальники (промислові та інші підприємства) можуть відшкодувати транспортні витрати з доставки більшості товарів до роздрібного торговельного підприємства, залізничної станції або пристані. Якщо ж товари надходять на оптове підприємство і дане підприємство несе витрати з подальшої їх відправки у роздрібну мережу, постачальник повинен

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 22

надати оптовому підприємству додаткову знижку на відшкодування вказаних транспортних витрат. Розмір цих знижок і порядок їх надання зазначаються у договорі постачання за згодою сторін.

#### **ТЕМА 4. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ ПОЗА МАГАЗИНОМ**

Методика відображення в бухгалтерському обліку операцій, що здійснюються за виїзної торгівлі, аналогічна відображенню операцій в роздрібній торгівлі з урахуванням окремих специфічних характеристик.

Виїзну торгівлю можна здійснювати по-різному: торгувати у своєму місті чи поїхати до іншого; для доставки товару до місця торгівлі можна скористатися власним автомобілем чи найняти його у стороннього підприємства; заробітна плата продавцю може нараховуватися як відсоток від вартості реалізованого товару чи становити жорстку “ставку”. Всі ці особливості бухгалтер повинен враховувати, відображаючи в обліку операції зі здійснення виїзної торгівлі.

При цьому до складу витрат на збут, зокрема, відносять:

- 1) оплату праці та комісійну винагороду продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- 2) витрати на передпродажну підготовку;
- 3) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- 4) витрати на транспортування товарів, транспортно-експедиційні послуги, пов'язані з транспортуванням товарів;
- 5) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Ринковий збір, який сплачують за здійснення виїзної торгівлі, обліковуватиметься не на рахунку 93 “Витрати на збут”, а на рахунку 92 “Адміністративні витрати”. Якщо торгівлю здійснюють на території ринку, то, крім ринкового збору, як правило, сплачують ще й платіж за торгове місце на ринку, ці витрати відносяться до витрат на збут.

Кошти, одержані як виручка на місці виїзної торгівлі, повинні бути закріплені за матеріально відповідальною особою. В бухгалтерському обліку цей факт відображається проводкою Д-т 301 К-т 372 з відповідним відображенням податкових зобов'язань з ПДВ (Д-т 643 К-т 641).

До складу доходу в бухгалтерському обліку ці суми потрапляють при здачі їх в касу підприємства (Д-т 372 К-т 702) в межах одного звітного періоду.

**Продаж товарів поштою** – вид дистанційної торгівлі товарами за каталогами, оголошеннями, іншою рекламною інформацією з прийманням замовлень і доставкою їх покупцеві поштою

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 23

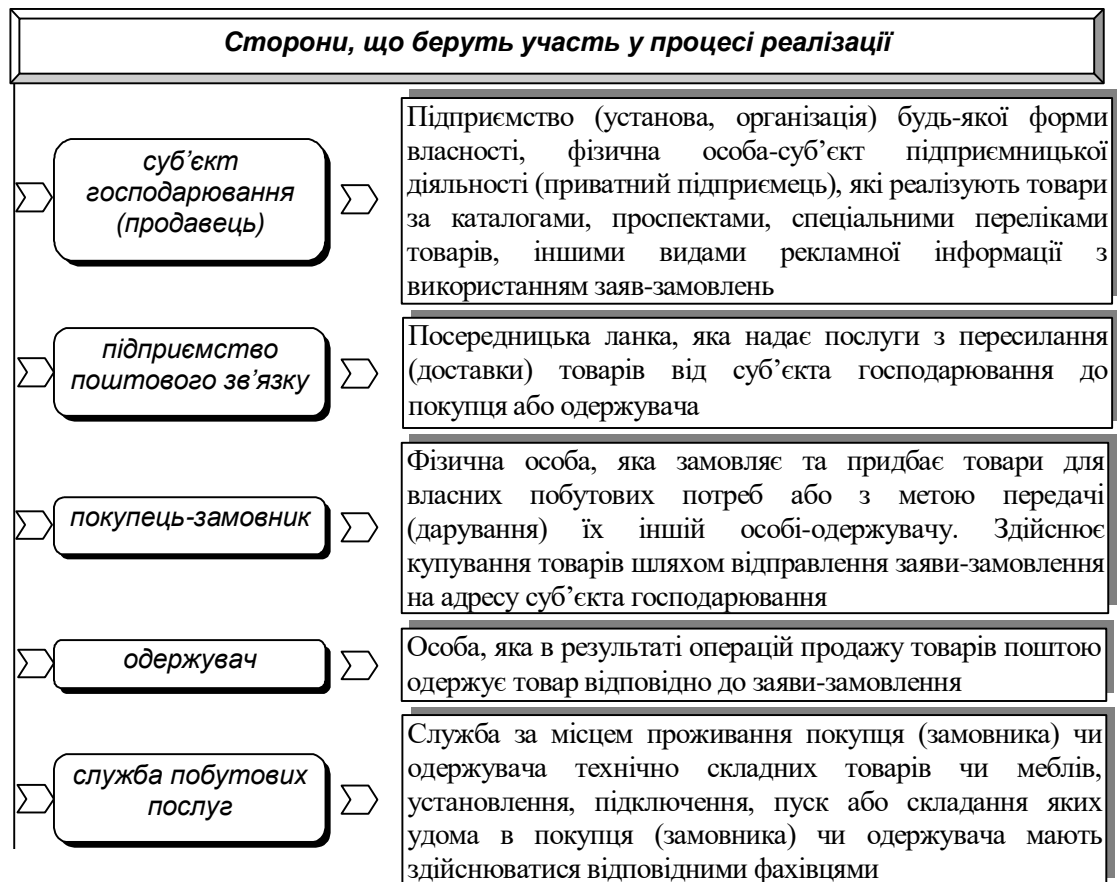
Здійснення таких операцій регулюється правилами торгівлі товарів поштою, затверджені Наказом МЗЕЗторгу України та ДКЗУ від 17.03.99 р. № 153/48 та правилами надання послуг поштового зв'язку, затверджені Постановою КМУ від 22.12.97 р. № 1446. Для придбання товарів, вибраних за каталогом, покупець письмово заповнює в двох примірниках замовлення встановленого зразка, яка надається безкоштовно. Перший примірник залишається у покупця (замовника), другий – направляється за адресою продавця.

Оскільки продаж товарів поштою є формою роздрібною торгівлі, то відділеннями поштового зв'язку не приймаються заявки-замовлення від підприємств, установ, організацій, а також колективні заявки-замовлення від громадян. Якщо у відділенні поштового зв'язку немає бланків заяви-замовлення, покупець може скласти таку заяву у довільній формі.

Перелік непродовольчих товарів, які пропонуються для продажу поштою, визначається продавцем самостійно. При цьому вони повинні мати належний товарний вигляд, бути придатними до споживання. Крім того, забороняється продаж наступних товарів:

- 1) вогнепальної зброї всіх видів і боєприпасів до неї;
- 2) холодної зброї всіх видів;
- 3) вибуховонебезпечних і легкозапалювальних речовин;
- 4) наркотичних, психотропних речовин та їх аналогів;
- 5) токсичних і радіоактивних речовин, ртуті, кислот, мінеральних добрив та інших отруйних або їдких речовин;
- 6) отруйних рослин і тварин;
- 7) національної валюти (крім нумізматичних монет та їх колекцій), іноземну валюту.

У процесі продажу товарів поштою беруть участь наступні сторони (рис. 6.1).



**Рис. 6.1.** Сторони, що беруть участь у процесі продажу товарів поштою

Між продавцем і підприємством поштового зв'язку укладається договір, відповідно до якого продавець доручає, а підприємство зв'язку бере на себе зобов'язання прийняти від покупців (замовників) заяви-замовлення, надіслати їх на адресу продавця і переслати поштової відправлення (бандеролі, посилки, прямі поштової відправлення) із замовленими товарами та вручення цих товарів покупцю чи одержувачу. У договорі зазначаються реквізити сторін, умови продажу, термін дії договору, порядок розрахунку між сторонами тощо.

Строк виконання замовлення з продажу товарів поштою визначається продавцем самостійно і зазначається у каталозі (проспекті або спеціальному переліку товарів), але не повинен перевищувати 5 робочих днів від дня отримання заяви-замовлення. Якщо виконати замовлення у встановлений строк неможливо, то продавець надсилає покупцю (замовнику) повідомлення із зазначенням причин невиконання і можливого строку виконання замовлення.

Якщо при надходженні заявки-замовлення у продавця відсутній замовлений товар, він може замінити цей товар на аналогічний тільки за наявності відмітки на заявці-замовленні про згоду покупця на таку заміну.

Після отримання заяви-замовлення суб'єкт господарювання протягом встановленого строку повинен упакувати замовлений товар, здати його до відділення поштового зв'язку як поштове відправлення для пересилання



Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 25

покупцеві чи одержувачу.

Тип упаковки поштового відправлення відправник обирає сам залежно від призначення та категорії відправлень. Головне, щоб упаковка була надійною, міцною та унеможливила пошкодження інших поштових відправлень, обладнання об'єктів поштового зв'язку та заподіяння шкоди працівникам. Для уникнення переміщення всередині посилки предмети і товари мають бути щільно вкладені.

Неподільні предмети у фабрично-заводській упаковці (дерев'яних, диктових ящиках і коробках з міцного картону), яка відповідає встановленим розмірам і забезпечує збереження вкладення, не потребують додаткового пакування.

На прийнятті зареєстровані поштові відправлення відправнику (продавцю) видається розрахунковий документ, надрукований реєстратором розрахункових операцій або квитанція із квитанційної книги, на зворотній стороні якої проставляється календарний штампель.

Продавець повинен вкласти в поштове відправлення касовий чек і перший примірник товарного чека, які підтверджують факт придбання товару, а при продажу товару, на які встановлені гарантійні терміни, – також технічний паспорт або інший документ, що його замінює. Для підтвердження правильності виконання замовлення продавець повинен в кожне поштове відправлення вкласти також рахунок-фактуру або опис вкладу з вказаною назвою товару та його роздрібною ціною.

Під час видачі поштового відправлення покупцеві чи одержувачу працівник відділення поштового зв'язку має розкрити його та звірити вміст із вкладеним рахунком-фактурою чи описом вкладення. На першому примірнику заяви-замовлення, що надається покупцем чи одержувачем, працівник відділення поштового зв'язку має зробити відповідну позначку про дату вручення, зазначити свою посаду, прізвище, ініціали та засвідчити їх підписом і печаткою або штампом свого підприємства.

Поштові відправлення, які не вручені адресатам з причини їх вибуття з постійного місця проживання, непроживання за вказаною в заяві-замовленні адресою та з інших причин, повертаються відділеннями поштового зв'язку продавцю. Пересилання продавцю не отриманих покупцем (замовником) або одержувачем поштових відправлень здійснюється за рахунок коштів продавця.

При виявленні розбіжностей, пошкоджень, недостачі, недоліків або фальсифікації товарів покупець (замовник) чи одержувач має право за своїм вибором вимагати від продавця:

- безоплатного усунення недоліків або відшкодування витрат на їх усунення;
- заміни на аналогічний товар належної якості;
- зниження купівельної ціни;

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 26

– заміни на аналогічний товар іншої моделі з відповідним перерахунком купівельної ціни;

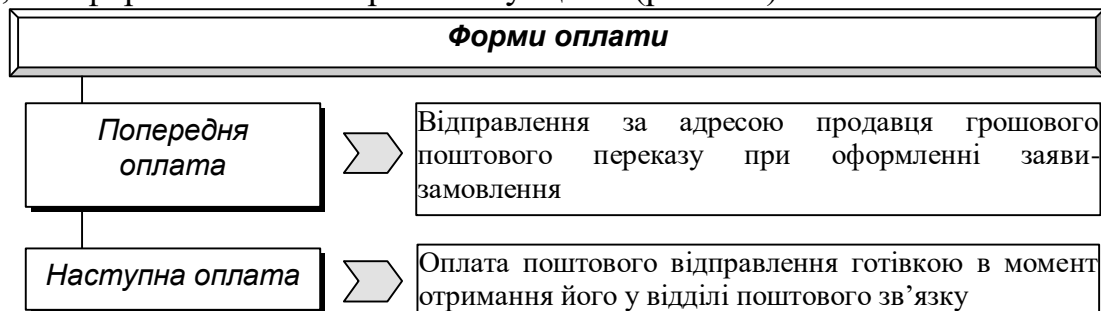
– розірвання договору і відшкодування нанесених збитків.

За відмови покупця (замовника) або одержувача від замовлення продавець зобов'язаний повернути йому вартість товару і вартість пересилання поштового відправлення.

Якщо поштове відправлення під час транспортування не було зіпсованим, а вкладений в нього товар відповідає замовленню і рахунку-фактурі чи опису вкладення, претензії від покупця (замовника) або одержувача не приймаються.

Продавець зобов'язаний забезпечити безоплатне встановлення, підключення та запуск технічно складних товарів, якщо нормативною документацією і правилами користування ними не допускається підключення і відпуск їх безпосередньо споживачам, а також збирання меблів вдома у покупця в узгоджений з ним час, але не пізніше п'ятиденного строку з дня отримання покупцем поштового відправлення. Для виконання цих робіт продавець укладає відповідний договір зі службою побутових послуг, яка знаходиться за місцем проживання покупця (замовника) або одержувача поштового відправлення, про що повідомляє покупця в супровідних документах. Виконавши відповідні роботи, фахівець служби побутових послуг видає покупцю чи одержувачу квитанцію із зазначенням дати проведення таких робіт.

Бухгалтерський облік операцій з продажу товарів поштою залежить від того, яка форма оплати вибрана покупцями (рис. 6.2).



**Рис. 6.2.** Форми оплати при продажу товарів поштою

У випадку попередньої оплати гроші за товар покупець може перерахувати на поточний рахунок продавця двома шляхами:

– через поштове відділення;

– через відділення відповідного банку.

За першою подією – одержання коштів на рахунок – нараховується податкове зобов'язання з ПДВ. Сума ПДВ, включена до вартості послуг з пересилання товарів, відображається у складі податкового кредиту.

В бухгалтерському обліку такі кошти на момент надходження на рахунок продавця не відображаються у складі доходів, а відносяться до складу кредиторської заборгованості за одержаними авансами (рах. 681 “Розрахунки за

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 27

авансами одержаними”).

При відвантаженні товару (передачі його поштовому відділенню) в бухгалтерському обліку продавця вартість товарів відображається на самостійно відкритому субрахунку, наприклад, 288 “Товари в дорозі”, оскільки продавець ще залишається його власником.

Після одержання з пошти повідомлення про те, що товар доставлено, продавець відображає в бухгалтерському обліку дохід від реалізації та списує вартість товарів з балансу (оскільки після отримання товару покупцем право власності переходить від продавця або покупця).

Окрім собівартості товару, у момент визнання доходу до витрат продавця включаються й витрати на його пересилання, які відображаються у складі витратна збут.

Підприємство, яке реалізує товар поштою з оплатою після його одержання, несе певний ризик, адже іноді покупці відмовляються від свого замовлення. Але продавець уже здійснив витрати у вигляді плати за послуги пошти, при цьому сам товар залишився нереалізованим. Тобто до суми наступної оплати включається частка ризику підприємства щодо відмови замовника від товару.

Для розрахунку суми, яка покриває ризик, продавець враховує статистичні дані щодо ймовірності відмови покупців від замовлень, і суму вартості послуг доставки ймовірних відмов розподіляє між загальною кількістю доставок.

Відвантажуючи товар, оплата якого провадиться після його доставки, продавець не передає покупцю право власності. По-перше, товар відвантажуються не покупцю, а пошті. По-друге, продавець не впевнений, що купівля-продаж відбудеться (що потенційний покупець прийме та оплатить товар). Тому в бухгалтерському обліку продавця, як і в попередньому випадку, дохід відображається після одержання підтвердження того, що операція купівлі-продажу відбулася.

Останнім часом стало значного розповсюдження набула реалізація товарів, розміщуючи інформацію про них на телебаченні, інтернет-сайтах, в ефірі радіостанцій, друкованих виданнях.

*Дистанційна торгівля – форма продажу товарів поза магазинами, за якої вибір товару та його замовлення не збігаються у часі з безпосереднім передаванням вибраного товару покупцю.*

Дистанційна торгівля, має низку переваг. Так, споживач, не виходячи з власної оселі у зручний час, може одержати вичерпну інформацію про товар, його споживчі властивості, якісні характеристики та способи використання.

Порядок здійснення таких операцій регулюється правилами продажу товарів на замовлення та вдома у покупців, затверджені наказом МЗЕЗторгу

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 28

України від 29.03.99 р. № 199; Правилами роздрібної торгівлі продовольчими товарами, затверджені наказом Мінекономіки України від 11.07.2003 р. № 185; Правилами роздрібної торгівлі непродовольчими товарами, затверджені наказом Мінекономіки України від 11.03.2004 р. № 98.. Відповідні нормативні документи повинні бути розміщені у Куточку покупця у торговельній (демонстраційній) залі магазину чи складу-магазину продавця.

***Продаж товарів на замовлення** – вид дистанційної торгівлі, за якої покупець (споживач) отримує попередню інформацію про товари через засоби інформації, здійснює попереднє замовлення його у продавця та одержує товар на замовлення в обумовленому місці та у зазначений час.*

***Продаж товарів удома** – форма роздрібного продажу товарів уповноваженим представником суб'єкта господарювання вдома у покупця, за місцем його роботи, відпочинку тощо, як за попереднім запрошенням покупця, так і без такого.*

Товари на замовлення можуть продавати через спеціалізовані магазини (магазини замовлень), склади-магазини, відділи замовлень магазинів загального профілю, а також через автомагазини системи споживчої кооперації. Суб'єкту підприємницької діяльності-продавцю дозволено самостійно встановлювати порядок приймання від покупців замовлень на товар, наприклад, безпосередньо в магазині, за телефоном, за місцем роботи громадян на підприємствах (установах, організаціях), з доставкою додому.

Торгівлю на замовлення та вдома можна здійснювати лише товарами в упакованому вигляді.

У випадку, якщо для доставки продовольчих товарів використовуються транспортні засоби, вони повинні мати санітарний паспорт, бути чистими, у справному стані, кузов автомашин – мати спеціальне покриття, яке можна легко мити.

При продажу товарів на замовлення покупець здійснює індивідуальне замовлення безпосередньо на об'єкті торгівлі або через торгового агента, або за допомогою телефону, персонального комп'ютера, інших технічних засобів зв'язку й отримує товари в обумовленому місці та у визначений час.

Основними елементами торгівлі на замовлення є:

- 1) приймання та оформлення замовлень (замовлення можна оформити як із застосуванням індивідуального обслуговування, так і створюючи спеціальні пункти методом самообслуговування);
- 2) комплектування замовлення;
- 3) доставка замовлених товарів додому або в інше місце за домовленістю;
- 4) розрахунок за доставлені товари;

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 29

5) видача товарів покупцям.

Асортимент товарів, що продаються на замовлення, визначається продавцем самостійно, крім товарів, продаж яких згідно із законодавством заборонений.

Під час продажу товарів на замовлення та вдома суб'єкт господарювання на бажання покупця може надавати такі додаткові послуги, як пакування товарів у спеціальну тару (кошки, коробки, поліетиленові та паперові сумки), комплектування замовлень (наборів) у подарунковому оформленні, доставкою їх додому.

Плата за виконання замовлення, надання послуг з торгівлі на замовлення, а також надання додаткових послуг визначається продавцем на підставі калькуляції і включається до вартості замовлення. В сучасних умовах така вимога є актуальною лише для управлінського обліку. При цьому сума одного замовлення обмежується певним розміром. Тому загальна сума послуг за день визначається шляхом множення кількості замовлень на певний розмір послуг.

Форма та порядок оплати товарів на замовлення визначаються угодою між покупцем і об'єктом господарювання.

Продавець обов'язково повинен проінформувати покупця про найменування та адресу підприємства, яке здійснює функції продавця, відносно прийняття претензій від покупця, а також здійснювати технічне обслуговування і ремонт проданих товарів.

Існують деякі особливості документального оформлення реалізації товарів за попередніми замовленнями.

Продаж товарів на замовлення оформлюється на бланку замовлення, яке повинно містити найменування суб'єкта господарювання - продавця; назву, кількість і загальну вартість товару; ціну одиниці продукції (за один кілограм, одиницю розфасовки, упаковку, штуку, один метр тощо); вартість додаткових послуг (наприклад, за надання бланка замовлення, комплектацію замовлень, упакування товарів у спеціальну тару тощо); дату (час) виконання замовлення.

У бланку замовлення також може міститися й додаткова інформація, визначена продавцем. Наприклад, це можуть бути дані про покупця, дату здійснення замовлення, форму оплати замовлення (наприклад, через касу в магазині або банківським переказом, з відстроченням платежу або оплатою замовлення під час його одержання).

Замовлення оформлюється у двох примірниках: перший передається покупцю, другий – залишається у продавця. Якщо проведено попередню оплату, то в бланку касир роблять спеціальну позначку “Замовлення оплачене”. Покупець, сплативши гроші, пред'являє замовлення з таким штампом працівнику магазину для його отримання. Видавши замовлення, працівник магазину на обох примірниках замовлення проставляє штамп “Замовлення отримане”. Один примірник замовлення при видачі товару знаходиться на

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 30

наколювачі і в кінці дня підшивається, а другий – вручається покупцю. Перші примірники замовлення підшиваються окремо, але здаються разом з товарним звітом до бухгалтерської служби і зберігаються там один рік.

При виконанні замовлення продавець не має права вносити зміни до асортименту товарів і змінювати ціни на них без погодження з покупцем.

При оплаті замовлення, прийнятого за телефоном, покупцю вдома видається перший примірник бланку замовлення з відміткою про оплату і дату (час) виконання замовлення, який засвідчується штампом (печаткою) та підписом уповноваженої особи продавця. На другому примірнику бланку замовлення покупець своїм підписом підтверджує отримання замовлення і оплату замовлення.

На товари, що продаються вдома у покупця, представник продавця виписує у двох примірниках товарний чек, у якому має зазначити: найменування продавця, дату продажу, найменування товару, його ціну, кількість, плату за послугу реалізації вдома, загальну вартість покупки. Перший примірник з відміткою про сплату залишається у покупця, другий (з підписом покупця про одержання товару та сплату) – в уповноваженої особи продавця.

Продавець на вимогу покупця також зобов'язаний надати для ознайомлення відповідні супровідні документи на товар (товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, прибутково-видаткові накладні, сертифікат відповідності державної системи сертифікації або засвідчену у встановленому порядку копію зазначеного сертифіката на товар, який підлягає сертифікації, документи, що підтверджують ціни на товари, тощо).

На непродовольчі товари також виписується в двох примірниках товарний чек, в якому зазначається найменування продавця, дата продажу, назва товару, його ціна, кількість, плата за послуги торгівлі на замовлення, загальна вартість покупки.

У випадку продажу товарів, на які встановлено гарантійний термін служби, продавець зобов'язаний надати технічний паспорт і заповнити гарантійний талон. При цьому обов'язковою є відмітка про дату продажу та найменування продавця, яка засвідчується штампом (печаткою) уповноваженої особи продавця. Крім того, продавець зобов'язаний надати інформацію про підприємства, які здійснюють гарантійний ремонт.

Вивезення замовлень здійснюється на основі виписаної видатково-прибуткової накладної на представника магазину, що вивозив товар.

Під час продажу на замовлення розрахунки з покупцями за товари, що видаються в магазині, слід здійснювати через зареєстровані реєстратори розрахункових операцій. Проте суб'єкт господарювання може здійснювати продаж на замовлення вдома за допомогою засобів пересувної торговельної мережі, що розташовані за межами стаціонарних приміщень. І якщо це є автомагазини, авторозвозки, автоцистерни, бочки, бідони, низькотемпературні

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 31

лотки-прилавки, візки, розноски, лотки, столики, то продавцю дозволено проводити розрахункові операції без застосування реєстраторів розрахункових операцій, але використовуючи розрахункові книжки.

А якщо продавець підпадає під категорії суб'єктів підприємницької діяльності (фізичні особи-платники єдиного податку, фіксованого податку (за умови, що вони не продають підакцизних товарів (крім пива на розлив)), а також особи, які придбали спеціальний або пільговий торговий патент), то в якості розрахункових документів достатньо мати бланки замовлення та відповідні товарні чеки. Крім того, без РРО та РК можна реалізовувати воду, молоко, квас, олію та живу рибу з автоцистерн, цистерн, бочок і бідонів.

В усіх інших випадках уповноважена особа продавця повинна застосовувати портативні реєстратори розрахункових операцій (адже замовлення, прийняте за телефоном, можуть оплатити готівкою вдома у покупця).

Операції з продажу товарів на замовлення та вдома відображають за загальноприйнятими для роздрібною торгівлі правилами, а в аналітичному обліку підприємства-продавця слід зробити запис, що товар передано продавцем магазину комівоєжеру (кур'єру, агенту), відкриваючи для цього окремий аналітичний рахунок.

У випадку надання додаткових послуг (спеціальна упаковка, особливі умови доставки, вручення товару) обліковуються дещо по-іншому: вартість, що оплачується покупцем, відображається за кредитом рахунку 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” з відповідним нарахуванням податкових зобов'язань з ПДВ. Щодо відображення собівартості цих послуг, то у випадках, якщо її можна чітко відокремити від інших витрат, пов'язаних з продажем, вона відображається за дебетом рахунку 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг, а якщо ці витрати відокремити не можливо – за дебетом рахунку 93 “Витрати на збут”.

## **ТЕМА 5. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ З РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ НА ВИПЛАТ**

Бухгалтерський облік операцій з торгівлі на виплат має деякі особливості порівняно з обліком операцій купівлі-продажу у зв'язку з наявністю двох обставин, описаних вище:

- момент переходу права власності на співпадає з моментом фактичної передачі товару покупцю;

- при здійсненні платежів виникають два види доходів – від продажу товару і від надання платежу на виплат.

З метою оподаткування при реалізації товарів на виплат дохід відображається за першою подією, якою є надходження грошових коштів в

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 32

оплату товарів, тобто частина вартості товару, що відповідає сумі місячного платежу, внесеного в погашення вартості товару, за мінусом суми податкових зобов'язань з ПДВ.

Для відображення доходу від операцій з продажу товарів на виплат в бухгалтерському обліку необхідно дотримуватися норм П(С)БО 15 “Дохід”, відповідно до якого дохід (виручка) від реалізації товару визнається у випадку дотримання наступних умов:

- покупцю передані ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на товар;
- підприємство не здійснює подальший контроль за реалізованою продукцією;
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Якщо при передачі товару покупцю хоча б одна з вище наведених умов не виконується, дохід визнаний бути не може. Таким чином, у випадку продажу на виплат, коли товар відпускається після внесення першого внеску, а право власності на товар переходить лише після здійснення останнього внеску, дохід визначається після повного розрахунку за відпущений товар, оскільки підприємство несе ризики, пов'язані з правом власності на товар, а також здійснює наступний контроль за реалізованим товаром.

З метою бухгалтерського відображення відсотки включаються до складу доходу звітного періоду (рах. 719 “Дохід від іншої операційної діяльності”).

З метою обліку товарів, реалізованих на виплат, до моменту переходу права власності на такий товар до покупця, продавець відкриває до рахунку 28 “Товари” субрахунок 287 “Товари у покупців”.

У випадку порушення строків розрахунків покупці зобов'язані сплатити пеню у визначеному договором розмірі, що в бухгалтерському обліку відображається на рахунку 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки».

В сучасних умовах господарювання досить поширеною є ситуація, коли товари реалізуються в кредит.

**Торгівля в кредит** – продаж суб'єктам господарювання товарів юридичним або фізичним особам на умовах відстрочення кінцевого розрахунку за них на визначений термін та під відсоток.

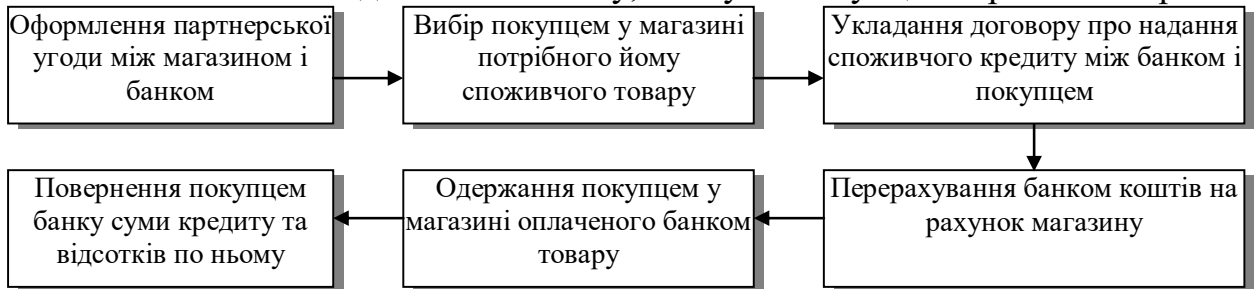
Вже з економічної сутності поняття кредит впливає, що надавати його під певний відсоток може лише кредитно-фінансова установа.

Вид продажу товарів, при якому товар реалізується покупцю під зобов'язання банку оплатити цю суму, називається **реалізацією товару за схемою пов'язаного кредитування**.



Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 33

Загальна схема відносин магазину, банку та покупця зображена на рис. 5.2.



*Рис. 5.2. Загальна схема відносини магазину, банку та покупця*

У рамках торгівлі за схемою пов'язаного кредитування укладаються три незалежні договори: партнерська угода між магазином і банком, договір про надання споживчого кредиту між банком і покупцем, усна угода купівлі-продажу товарів між магазином і покупцем.

Відносини між сторонами мають односторонній характер, тобто банк сплачує магазину кошти, але безпосередньо від магазину нічого не отримує взамін, магазин передає покупцю товар, але не отримує безпосередньо від нього жодної компенсації за товар, покупець повертає банку кредит, якого від нього не отримував. Хоча за звичайної торгівлі схема відносин між покупцем і магазином двостороння: покупець передає магазину кошти, а натомість отримує від нього товар.

Відносини між магазином і банком оформлюються в партнерській угоді або угоді про співробітництво. Жодних спеціальних вимог до таких угод чинне законодавство України не висуває, тому вони укладаються у загальнозстановленому порядку, але з урахуванням наступних умов:

- якщо покупець з якихось причин повертає товар магазину, слід передбачити повернення коштів з магазину банку, а не покупцю. У договорі слід передбачити, що в цій ситуації банк, своєю чергою, повертає покупцю суму сплаченого ним кредиту або, за погодженням із покупцем, перераховує кредитні кошти за інший товар;

- слід обумовити строк, протягом якого діє рахунок на оплату, виписаний магазином. Протягом цього строку магазин зобов'язується притримати товар, на який виписано рахунок, та не змінювати реалізаційну ціну товару;

- слід встановити, яким чином банк повідомлятиме магазин про те, що під виписаний рахунок кредитний договір з покупцем не укладено, оскільки після такого повідомлення магазин має направити товар, на який виписано рахунок, для вільного продажу;

- слід встановити, яким чином банк повідомлятиме магазин про продовження строку укладення кредитного договору під виписаний рахунок, внаслідок чого магазину потрібно виписати новий рахунок або продовжити дію старого;

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 34

– слід встановити, який саме документ, що підтверджував би укладення кредитного договору, повинен передавати покупець від банку магазину. На підставі цього документа магазин відпускає товар покупцю (або ж підставою для відпуску товару буде просто факт надходження грошей на рахунок магазину);

– слід встановити матеріальну відповідальність сторін за неналежне виконання умов договору, наприклад: а) магазину – за повернення коштів покупцю, а не банку; за не притримування магазином товару на строк виписування рахунка, внаслідок чого покупець відмовляється від кредиту; б) банку – за неповідомлення або несвоєчасне повідомлення магазину про неукладення або продовження строку укладення кредитного договору; за несвоєчасне перерахування коштів магазину (у випадку, якщо з покупцем укладено кредитний договір).

Договір між магазином і покупцем укладається не у письмовій, а в усній формі та належить до публічних договорів. Його умови встановлюються нормами Цивільного кодексу України, іншими нормативними актами, а також можуть додатково регламентуватися Правилами торгівлі, що затверджуються магазином. Для уникнення непорозумінь з покупцями у Правилах торгівлі магазину слід обумовити:

- процедуру купівлі-продажу;
- порядок повернення коштів за повернений покупцем магазину товар.

Процедура купівлі-продажу товарів у кредит полягає в тому, що після вибору товару покупцем на товар виписується рахунок, який має бути переданий покупцем банку не пізніше обумовленого терміну. Після цього покупець укладає з банком кредитний договір, і банк перераховує кошти магазину. Отримання коштів магазином буде підставою для виписування накладної на видачу товару у двох примірниках. За накладною товар відпускають покупцю. Один примірник накладної видається покупцю, інший – передається до бухгалтерії магазину.

Правила торгівлі затверджуються керівником магазину та розміщуються на дошці “Куток споживача”, яка є у магазині. Під час виписування рахунка на оплату товару відповідний працівник магазину (продавець, консультант тощо) повинен поінформувати покупця про правила купівлі-продажу за рахунок кредитних коштів.

Бухгалтерський облік операцій з продажу товарів за рахунок кредитних коштів відображається аналогічно до реалізації товарів з розрахунками у безготівковій формі.

Таким чином, особливістю реалізації товарів за схемою пов’язаного кредитування є не стільки порядок відображення цих операцій в бухгалтерському обліку, скільки їх організація та документальне оформлення.

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 35

## **ТЕМА 6. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ У КОМІСІЙНІЙ ТОРГІВЛІ**

З кожним днем зростає кількість угод у сфері бізнесу, які здійснюються шляхом посередництва.

*Посередник – це особа, яка поєднує продавця та покупця продукції, товарів, робіт, послуг.*

Під посередницькими операціями розуміють операції, за яких посередник продає (пропонує купити) товар, що не є його власністю, або результат роботи (послуги), які буде виконувати (надавати) інша особа.

Крім того, посередник може купувати (пропонувати продати) товар для третьої особи (без придбання права власності на нього) або укласти договір на виконання робіт (надання послуг) для третьої особи.

Залучення торгових посередників дозволяє:

- збільшити прибуток підприємства за рахунок розширення ринків збуту і прискорення обороту капіталу;
- підвищити прибутковість від продажу за рахунок того, що посередники краще знають свої регіональні ринки і здатні гнучко реагувати на зміни їх кон'юнктури;
- знизити власні витрати на зберігання та передпродажну підготовку товарів, і тим самим зменшити витрати на одиницю товару;
- перекласти на них частину комерційних ризиків.

Посередницькі операції охоплюють витрати на пошук партнерів, підготовку договірної документації, виконання договорів за дорученням клієнта, транспортно-заготівельні операції, кредитно-фінансове обслуговування, страхування, рекламні послуги, післяреалізаційне обслуговування протягом гарантійного терміну, аналіз ринку збуту продукції тощо.

Форма здійснення посередницьких операцій визначається видом і характером укладеного договору. Узагальнену класифікацію видів посередницьких угод наведено на рис. 7.1.

Одним із найпоширеніших видів договорів, у рамках яких здійснюється посередницька діяльність, є договір комісії.

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

Договори комісії укладаються на операції з продажу або купівлі певних цінностей. Крім того, на умовах договорів комісії можуть бути реалізовані

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 36

договори міни (бартерні операції), а також договори, пов'язані з наданням (отриманням) послуг).

Сторонами договору комісії є комітент і комісіонер.

**Комітент** – юридична особа або громадянин, в інтересах якого здійснюють комісійні угоди.

**Комісіонер** – юридична особа, яка укладає угоди в інтересах комітента.

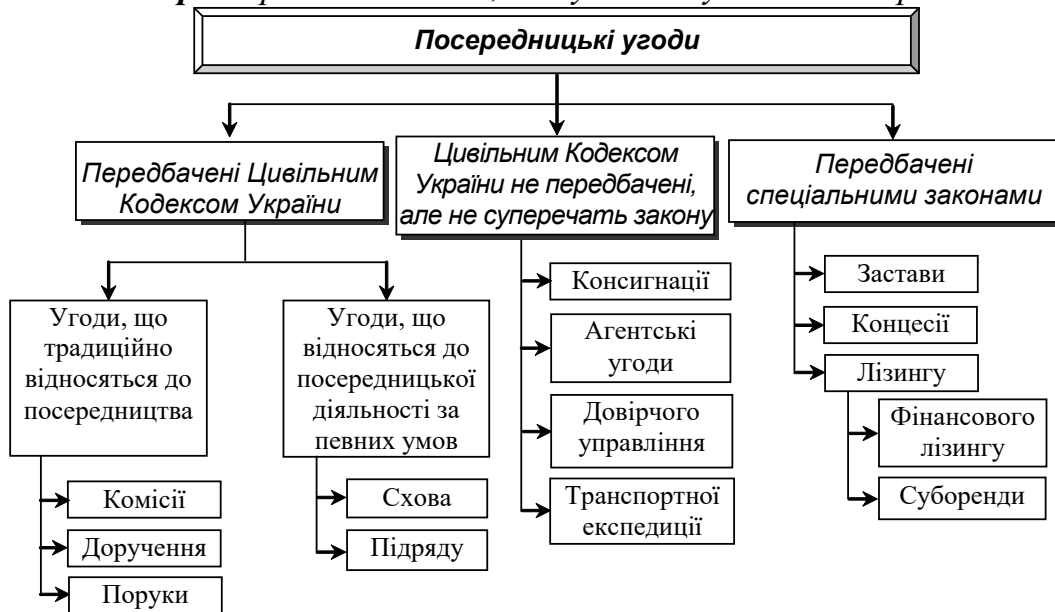


Рис. 7.1. Узагальнена класифікація видів посередницьких угод

На рис. 7.2 відображено рух товарів і розрахунки між суб'єктами при здійсненні договору комісії на продаж.

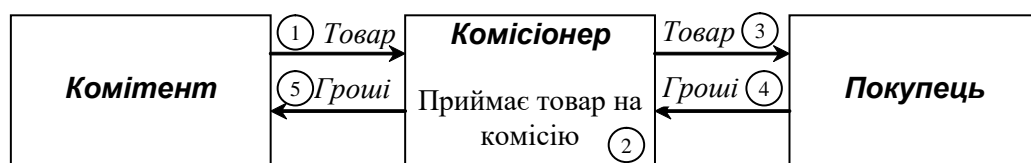


Рис. 7.2. Суб'єкти комісійної торгівлі

Договір комісії укладається лише у письмовій формі. В ньому чітко визначаються обов'язки комісіонера про надання звіту комітенту, а також дата подання документу. Щоб уникнути непорозумінь між сторонами договору, претензій з боку податкових органів на етапі укладання договору комісії, необхідно детально вивчити права і обов'язки сторін і можливі податкові

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 37

наслідки, а також забезпечити грамотне складання тексту договору.

Сторони договору щомісячно повинні підписувати *Акт виконаних робіт* з розрахунком суми комісійної винагороди, підписами і печатками обох сторін, що засвідчують виконання послуг комісіонером.

Претензії комітента до комісіонера після двостороннього підписання *Акту виконаних робіт* приймаються протягом трьох місяців з моменту його підписання.

Розмір комісійної винагороди визначається за домовленістю сторін, як правило, у відсотках до вартості прийнятого на комісію товару і варіює залежно від стану товару, попиту на нього (його дефіцитності), обсягу продажу, а також від співвідношення попиту і пропозиції на комісійні послуги, рівня конкуренції між потенційними комісіонерами.

В усіх комісійних договорах (за винятком договорів із зовнішньої торгівлі) забороняється визначати комісійну винагороду (бонус) у вигляді різниці (або певної частини різниці) між призначеною комітентом ціною і більш вигідною ціною, за якою комісіонер продає товар. Договір, що містить таку умову, може бути визнаний недійсним.

Виходячи з положень Цивільного Кодексу України можна вибрати один із двох варіантів отримання комісіонером винагороди:

- комітент сплачує належну комісіонеру суму винагороди окремо шляхом перерахування на його банківський рахунок;
- комісіонер утримує належну йому винагороду самостійно із суми виручки за проданий товар.

Комісійним договором може бути передбачена виплата авансу комісіонеру, обмеження щодо його розмірів або термінів перерахування чинним законодавством не встановлено.

Комісіонер, здійснюючи торгівлю товаром, що є власністю комітента, несе відповідальність у встановленому порядку за втрату або пошкодження товару. При цьому розмір відшкодування встановлюється за згодою сторін.

Підприємства-комісіонери, повинні пам'ятати, що при виконанні договорів комісії комісіонер діє від свого імені. Тому, якщо вид здійснюваної в рамках такого договору діяльності підлягає ліцензуванню, комісіонеру необхідно мати ліцензію.

До обов'язків комітента щодо виконання договору комісії входять:

- прийняти від комісіонера все виконане відповідно до договору (майно при комісії на купівлю або грошові кошти при комісії на продаж);
- оглянути майно, придбане для нього комісіонером, і повідомити останнього про виявлені в цьому майні недоліки;
- звільнити комісіонера від зобов'язань, взятих ним при виконанні доручення перед третьою особою.

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 38

Документальне оформлення операцій у комісійній торгівлі узагальнено в таблиці 7.1.

На комісію приймаються непродовольчі товари, придатні для використання, як нові, так і ті, що були у вжитку, однак не потребують ремонту або реставрації і відповідають санітарним умовам, а також антикварні й унікальні речі, витвори мистецтва. Також можуть бути прийняті вироби кооперативів, малих підприємств, громадян, які займаються індивідуальною трудовою діяльністю, та від відповідних органів державної виконавчої влади конфісковане і безгосподарче майно й таке, що перейшло державі у спадок, стягнене з громадян для відшкодування нанесеної шкоди тощо.

**Таблиця 7.1. Документальне оформлення операцій у комісійній торгівлі**

Зміст господарської операції	Квитанція	Товарний акт	Акт уцінки	Прибутковий касовий ордер	Цінник	Товарний чек	Акт про зняття товарів з
Приймання товару на комісію							
Уцінка товару, прийнятого на комісію							
Зняття комісійних товарів з продажу							
Повернення товару комітенту							
Реалізація товарів, прийнятих на комісію							

При передачі речей на комісію громадяни України зобов'язані пред'явити паспорт або документ, що його замінює; іноземні громадяни – відповідно вид на проживання в Україні або національний паспорт з відміткою про перебування в Україні. Якщо товар здає юридична особа, необхідно надати товарно-супровідні документи, а також інформацію про товари.

Приймання на комісію нових товарів від юридичних осіб або приватних підприємців (крім фізичних осіб – громадян) здійснюється тільки за наявності сертифіката якості.

Товари, що не підлягають обов'язковій сертифікації в Україні, приймаються на комісію за наявності санітарно-гігієнічної експертизи на імпорتنу продукцію.

При прийманні товару на комісію комісіонер на кожну одиницю товару виписує *Квитанцію ф. № 1-ВТ* у двох примірниках (перший примірник – комітентська картка – видається комітенту, другий – здається до бухгалтерської

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 39

служби комісіонера), *Товарний ярлик ф. № 3-ВТ і цінник.*

Якщо комітент здає на комісію декілька одиниць товару одного найменування, то всі товари вносяться в одну квитанцію (у двох примірниках), проте товарний ярлик випикується на кожен одиницю товару.

У товарному ярлику вказується найменування, ціна реалізації та характеристика товару. Товарний ярлик прикріплюється до товару. Цінник складається замість товарного ярлика у разі прийому на комісію дрібних речей (в ньому вказується номер квитанції і ціна реалізації товару).

У квитанції і товарному ярлику щодо нових товарів вказується наявність сертифікату відповідності (його копії) або іншого документу, що підтверджує якість, гарантійний строк, інструкції з експлуатації предмету тощо.

Для товарів, які були у вжитку, обов'язково потрібно вказати дефекти, з якими товар прийнятий, наявність гарантійного строку, тари, пломб тощо.

Квитанції є бланками суворого обліку; в цих документах не допускаються виправлення. Якщо при оформленні квитанції допущена помилка, то квитанція з написом “анульовано” разом з товарним звітом передається до бухгалтерської служби.

Одночасно з прийняттям товару спеціаліст-оцінювач зобов'язаний занести його в *Оціночно-здавальну відомість ф. № 4-ВТ*, перший примірник якої залишається в бухгалтерській службі, а другий передається матеріально відповідальній особі.

Комісіонеру забороняється залишати на зберігання товари, не прийняті на комісію.

Під час приймання товарів на комісію, за згодою між комітентом і комісіонером, встановлюється ціна на товар. При цьому суб'єкт господарювання повинен поінформувати комітента про існуючі ціни на товари, кон'юнктуру ринку та попит населення на аналогічні товари.

Комітент у письмовій формі зобов'язаний дати свою згоду з умовами здавання товару на комісію, продажу і умовами повернення нереалізованого товару шляхом підпису обох примірників квитанції. В іншому випадку комісіонер має право відмовити в прийманні товару.

Заборона на здійснення комісійної торгівлі окремими товарами обґрунтовується принципами встановленого державою обмеження на вільний продаж деяких товарів, небезпекою зберігання і використання товарів, дотриманням гігієнічних норм, невиконанням встановлених вимог продажу товарів.

На комісію не можна приймати зброю (крім мисливської і спортивної зброї та боєприпасів до неї, а також холодної зброї, спеціальних пристосувань, які заряджаються речовинами сльозогінної та дратуючої дії, які реалізуються громадськими об'єднаннями з дозволу органів внутрішніх справ), бойову та спеціальну військову техніку, вибухові речовини, отруйні речовини, наркотики,

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 40

медичні засоби, військове спорядження, газові плити і балони (у випадку, якщо відсутнє підтвердження газового господарства про їх придатність), товари побутової хімії, товари з простроченим терміном зберігання, піротехнічні вироби, іграшки для дітей віком до 3-х років, іграшкову зброю з пластиковими кулями, аудіовізуальні витвори і фонограми, що були у користуванні, а також товари, які не мають супровідних документів, речі, які були у використанні і їх зношення складає більше 50 %.

Крім того, не приймаються на комісію товари від неповнолітніх (до 18 років), а також речі від працівників суб'єкта господарювання, що здійснює комісійну торгівлю, членів їх сімей.

Зданий на комісію товар (кожна одиниця) не пізніше наступного дня повинен бути переданий у торгову залу для продажу. Якщо на комісію здано декілька одиниць одного і того ж товару, то у торговельній залі може бути виставлена тільки одна одиниця товару, а інші – зберігатися в підсобному приміщенні.

За придбані товари покупці можуть розраховуватись як готівкою, так і чеками банку, а також з особових рахунків через установи банку.

Під час продажу товарів, прийнятих на комісію від фізичних осіб, комісіонер складає такі документи:

- товарний чек, що виписується продавцем у двох примірниках. У ньому повинно бути вказане найменування торговельного підприємства, номер товарного ярлика, найменування товару, гарантійний термін, ціна реалізації, дата продажу, прізвище продавця. Товарний чек пред'являється касиру при оплаті товару. Другий примірник товарного чека залишається у матеріально відповідальній особі;

- касовий чек, яким оформляється отримання грошей від покупця. Касовий чек передається покупцю разом з товарним чеком. Обидва документи погашаються штампом “оплачено”;

- реєстр (опис) товарних чеків, який щодня складається на підставі погашених товарних чеків. Підсумки записів у реєстрі звіряються з показниками реєстратора розрахункових операцій і касовим звітом. Реєстр з доданими до нього товарними чеками передається до бухгалтерської служби;

- реєстр других примірників квитанцій (комітентських карток) складається у двох примірниках, містить розпорядження керівника про виплату грошей комітенту, передається в касу під розписку касира на другому примірнику реєстру.

Другі примірники квитанцій (комітентських карток) зберігаються в касі до моменту розрахунків з комітентом. При отриманні грошей за проданий товар комітент повертає касиру перший примірник квитанції і розписується на другому примірнику (комітентській картці) про отримання грошей. Обидва примірники квитанції здаються до бухгалтерської служби разом з касовим



Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 41

звітом.

Комісіонер, який продав майно за нижчою ціною, ніж встановлена йому комітентом, раніше зазначених строків чи без згоди комітента, зобов'язаний відшкодувати останньому різницю. У випадку, якщо комісіонер здійснює угоду на умовах вигідніших, ніж вказані комітентом, така різниця надходить комітенту.

У випадку виявлення дефектів або фальсифікації товару покупець має право надати продавцю відповідні вимоги в гарантійні строки або протягом 6 місяців з дня передачі товарів.

Якщо комісіонером до на комісію, то такі товари знімаються з продажу і проводиться їх переоцінка. продажу виявлені приховані дефекти, про які не було заявлено при прийманні товару. Переоцінка проводиться в присутності комітента й оформлюється *Актом переоцінки ф. № 7-ВТ*, який складається комісією в одному примірнику у випадку виявлення дефектів у товарі в присутності комітента, який викликається в обов'язковому порядку. Згода комітента про переоцінку товару підтверджується його підписом в акті.

Строк реалізації товару, прийнятого на комісію, – 60 календарних днів. Для антикваріату, витворів мистецтва та інших унікальних речей строк реалізації не обмежується.

Якщо зданий на комісію товар не реалізований протягом встановленого періоду, то він повертається комітенту або ціна на нього знижується:

– на 30 % від встановленої сторонами ціни товару, якщо товар не реалізовано протягом 60 календарних днів;

– на 40 % від залишкової вартості після першого зниження вартості товару, якщо товар не реалізовано протягом наступних 15 календарних днів.

Якщо і після другої уцінки товар не реалізовано протягом 15 календарних днів, то проводиться третя уцінка до ціни можливої реалізації.

За умови, що ціна на товар була знижена раніше встановленого строку без згоди комітента і товар було реалізовано, то магазин відшкодує комітенту за рахунок власних коштів різницю, що виникла в такому випадку.

Якщо комітент не з'явився для переоцінки товару за викликом, комісіонер має право самостійно зменшити ціну або повернути товар.

*Акт на уцінку комісійних товарів ф. № 5-ВТ* складається комісією (з участю або без участі комітента) в одному примірнику. Дані акта уцінки товару записуються в товарний ярлик з вказанням номера акту, дати його складання, нової ціни з розпискою матеріально відповідальної особи. Акт на уцінку комісійних товарів додається до товарного звіту і передається до бухгалтерської служби, де на його основі робиться позначка про уцінку товару в другому примірнику квитанції (комітентській картці) і в оборотній відомості. Якщо уцінка зроблена за участю комітента, то позначка про уцінку товару записується і в першому примірнику квитанції.

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 42

Після проведення уцінки на товарному ярлику проставляється нова ціна, дата проведення уцінки, номер акту і підпис матеріально відповідальної особи.

При поверненні нереалізованого товару комітент зобов'язаний відшкодувати витрати зі зберігання товару відповідно до договору з розрахунку:

- за перші 30 календарних днів – 2 % від ціни товару;
- з 31 до 60 календарних днів – 3 % від ціни товару;
- з 61 до 90 календарних днів – 4 % від залишкової ціни товару після проведених уцінок.

За кожний день зберігання знятого з продажу товару після закінчення 60 календарних днів з комітента стягується пеня, розмір якої встановлюється договором.

Якщо товар не вдалося реалізувати протягом всього строку реалізації, то він знімається з продажу і повертається комітенту на підставі письмового розпорядження керівника суб'єкта господарювання.

При отриманні поверненого товару комітент підписує перший примірник квитанції. Акт про зняття товару з продажу, перший примірник квитанції і товарний ярлик передаються матеріально відповідальною особою за описом (реєстром) разом з товарним звітом до бухгалтерської служби. *Акт про зняття комісійних товарів з продажу* складається в одному примірнику комісією у складі директора, фахівця-оцінювача і бухгалтера. В акті вказується причина зняття товару з продажу: для його переоцінки або для повернення комітенту.

Повернення товару здійснюється за письмовим розпорядженням керівника підприємства на першому примірнику квитанції. Факт отримання товару комітент засвідчує своїм підписом на першому примірнику квитанції. Акт про зняття товару з продажу, перший примірник квитанції і товарний ярлик здаються до бухгалтерської служби з товарним звітом матеріально відповідальної особи.

При поверненні товару матеріально відповідальна особа комісіонера складає *Реєстр повернутих товарів*, до якого додається квитанція в двох примірниках і товарний ярлик, та передає його разом зі звітом до бухгалтерської служби. У квитанції повинен бути підпис комітента про отримання товару із зазначенням дати.

Товар може бути повернений іншій особі при пред'явленні квитанції, виданої комітенту комісіонером, а також нотаріально завіреної довіреності комітента із зазначенням номера паспорта або іншого документа, який його замінює.

Якщо нереалізований товар комітента продовжує знаходитися у комісіонера більше 90 днів, з 91-го дня і до дня повернення товару, на суму цього товару нараховується пеня, розмір якої встановлюється договором комісії.

Касир зобов'язаний щоденно складати *Прибуткову відомість ф. № 8-ВТ* на суму, нараховану за зберігання товару. Ця сума реєструється РРО окремо від

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 43

сум, отриманих від реалізації товарів. Прибуткова відомість разом з прибутковими касовими ордерами додається до касового звіту.

Після здійснення продажу комітентська картка передається в касу підприємства для розрахунку з покупцем.

Кошти за проданий товар виплачуються комітенту готівкою на третій день після продажу, не враховуючи день продажу, вихідні та святкові дні, при пред'явленні виданої комісіонером квитанції і паспорту (або документу, що його замінює).

Грошові кошти за продані товари, прийняті від юридичних осіб, відповідно до умов договору, перераховуються на їх рахунки в банках.

У випадку неявки комітента за отриманням коштів після закінчення строку позовної давності, вони підлягають перерахуванню до місцевого бюджету.

Для обліку товарів, переданих на комісію, застосовується субрахунок 283 “Товари на комісії”, за дебетом відображається вартість товарів, переданих на комісію за договорами комісії, що не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості або надання комісіонером звіту, за кредитом – списання собівартості товару після його реалізації. Сальдо за субрахунком 283 показує вартість переданих на комісію нереалізованих товарів. Аналітичний облік товарів, переданих на комісію, ведеться за видами товарів і підприємствами (особами)-комісіонерами.

У випадку ведення обліку товарів у комітента за вартістю реалізації проводяться записи:

Д-т 283 К-т 285 – на суму торговельної надбавки;

Д-т 283 К-т 285 – на суму комісійної винагороди.

При списанні собівартості реалізованого товару такі суми сторнуються.

Вартість послуг комісіонера відображається у складі витрат комітента на рахунку 93 “Витрати на збут”.

Для обліку товарів, прийнятих на комісію, застосовується позабалансовий рахунок 024 “Товари, прийняті на комісію”, за дебетом якого обліковуються товари, одержані в межах договорів комісії без передачі права власності на такі товари, за кредитом – вартість реалізованих і повернутих комітентам товарів, а також суми їх уцінок.

Синтетичний облік товарів, прийнятих на комісію, ведеться за цінами, узгодженими з комітентом. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію, ведеться за видами товарів і комітентами.

Обсяг реалізації товарів відображається на субрахунку 702 “Доходи від реалізації товарів”, за кредитом якого відображається виручка, що надійшла в касу магазину за реалізовані товари за цінами реалізації, за дебетом – суми, що належать комітенту за реалізовані товари. Зменшення доходу на суму, що підлягає перерахуванню комітенту, відображається на субрахунку 704 “Вирахування з доходу”.

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 44

Сума комісійної винагороди відображається на субрахунку 703 “Дохід від реалізації робіт та послуг”. Комісійна винагорода магазину одержується за рахунок комітента і призначена для покриття витрат комісійного магазину.

Комісіонерам необхідно визначитись з тим, як відображати свої доходи: з урахуванням або без урахування суми коштів від реалізації, яка призначена для передачі комітенту. Але податкові зобов'язання при цьому повинні нараховуватися комісіонером з повної суми доходу.

У випадку реалізації товарів, що належать комітентам, які не мають постійного місця проживання в Україні (менше 183 днів) або іноземним юридичним особам, що не мають поточного рахунку в комерційних банках України, а також у випадку реалізації товарів, за якими не встановлено адресату їх поставки, акцизний збір утримується з джерела виплати доходів. При цьому складається проводка: дебет рахунку 70 “Доходи від реалізації” в кореспонденції з рахунком 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

Нарахування податку на додану вартість на комісійну винагороду відображається за дебетом рахунку 70 “Доходи від реалізації” і кредитом рахунку 64 “Розрахунки за податками й платежами”.

Сальдо рахунку 70 “Доходи від реалізації” (комісійна винагорода за вирахуванням ПДВ, що припадає на комісійну винагороду) щомісячно списується в дебет рахунку 79 “Фінансові результати”, субрахунок 791 “Результат основної діяльності”.

Розрахунки з комітентами ведуться на субрахунку 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”, за дебетом якого відображаються суми, що належать комітенту за продані товари, прийняті на комісію, а за кредитом – погашення цієї заборгованості магазином.

Згідно з вимогами П(С)БО 16 “Витрати” комітент повинен відображати комісійну винагороду в складі витрат. Якщо комісійна винагорода оплачується не з поточного рахунку комітента, а залишається у комісіонера, сума комісійної винагороди збільшує дохід комітента, а сума винагороди включається до складу його витрат на збут.

Повнота і достовірність розрахунків з комітентами порівнюється з сумами, виплаченими комітентам за звітом касира, і сумами, відображеними в оборотній відомості реалізації товарів.

Нарахування суми відшкодування за зберігання нереалізованого товару, що знаходився на комісії, при поверненні його комітенту здійснюється у кореспонденції рахунків за дебетом 377 та за кредитом 719.

Витрати комісіонера відображаються на рахунках 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” і 94 “Інші витрати операційної діяльності”, за дебетом яких відображаються суми понесених витрат, за кредитом – їх щомісячне списання в дебет рахунку 79 “Фінансові результати”.

У випадку реалізації за договором комісії підакцизних товарів комітент

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 45

повинен документально підтвердити сплату акцизного збору. Якщо комітент при реалізації підакцизного товару за договором комісії документально не підтвердить сплату акцизного збору, то на такий товар нараховується та сплачується акцизний збір.

Розглянемо особливості відображення в обліку операцій за різних варіантів договорів комісії:

*1) Комітент і комісіонер – юридичні особи*

Діяльність між комітентом і комісіонером – юридичними особами резидентами здійснюється на підставі договору комісії. Товар вважається проданим у комітента в момент надходження грошових коштів від комісіонера.

*2) Комітент – фізична особа, громадянин, комісіонер – юридична особа, резидент*

Порядок обкладання ПДВ залежить від того новий чи вживаний товар реалізується:

- при реалізації вживаних товарів базою оподаткування ПДВ є комісійна винагорода комісіонера, за умови, що товар на комісію приймається від неплатника ПДВ;

- при реалізації нових товарів базою оподаткування є вся вартість товару. Комісіонер може вимагати від комітента відшкодування витрат, понесених ним у зв'язку з виконанням договору комісії.

Доходи від здавання майна на комісію включаються до складу загального оподаткованого доходу фізичної особи за місяць. Комісіонер у такому випадку є податковим агентом оподаткування отриманих від такого продажу товарів. При виплаті комітенту доходу від продажу комісіонер повинен утримати податок з доходів фізичних осіб і перерахувати до бюджету протягом банківського дня, наступного за днем такої виплати.

*3) Виконання договору комісії на купівлю*

Іноді підприємства для придбання товарів користуються послугами посередників. Причини цьому можуть бути різними, наприклад підприємству терміново потрібно придбати товар, а витрати, пов'язані з його пошуком, займуть багато часу та коштів. У такому випадку підприємству вигідніше заплатити посереднику, який оперативніше виконає поставлені завдання (знайде і купить потрібний товар за прийнятною ціною).

Відповідно до вимог П(С)БО 9 “Запаси” витрати комітента, пов'язані з виплатою комісійної винагороди, не відносяться на первісну вартість запасів, а відображаються у складі інших операційних витрат на субрахунок 949 “Інші витрати операційної діяльності”.

Сума коштів, перерахованих на розрахунковий рахунок комісіонера для придбання товарів, відображається як аванс за дебетом рахунку 371 “Розрахунки за виданими авансами”.

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 46

## ТЕМА 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ІНШИХ ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ

У будь-якого підприємства незалежно від виду його діяльності виникає необхідність у рекламуванні своєї продукції (товарів, робіт, послуг) з метою її просування на ринку. Рекламна діяльність регулюється Законом України «Про рекламу» від 03.07.96 р. (зі змінами та доповненнями).

*Реклама - спеціальна інформація про осіб чи продукцію (товари, роботи, послуги, цінні папери), що розповсюджується в будь-якій формі та у будь-який спосіб з метою прямого чи опосередкованого одержання прибутку.*

Виділяють наступні види реклами:

- внутрішня (розміщується всередині будинків і споруд);
- зовнішня (розміщується на спеціальних тимчасових або стаціонарних конструкціях, які розташовані на відкритій місцевості, на зовнішніх поверхнях будинків, споруд, на елементах вуличного обладнання, над проїжджою частиною вулиць і доріг);

- на транспорті (розміщується на території підприємств транспорту спільного користування, метрополітену, зовнішній або внутрішній поверхнях транспортних засобів і споруд підприємств транспорту спільного користування та метрополітену);

- в засобах масової інформації (оголошення в пресі, теле- і радіопередачах);

- безоплатне розповсюдження продукції власного виробництва або зразків товарів;

- безоплатне розповсюдження матеріальних цінностей, спочатку придбаних підприємством для власного використання в господарській діяльності, а потім розданих як подарунки (наприклад, канцтовари з логотипом підприємства);

- безоплатне розповсюдження друкованої продукції (прайс-аркушів, рекламних проспектів, брошур, афіш, листівок, плакатів, каталогів тощо).

Суб'єктами рекламних відносин виступають:

- **рекламодавець** – особа, яка є замовником реклами для її виробництва та/або розповсюдження;

- **виробник реклами** – особа, яка повністю або частково здійснює виробництво реклами;

- **розповсюджувач реклами** – особа, яка здійснює розповсюдження реклами будь-якими рекламними засобами.

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 47

– *споживач реклами* – будь-яка особа чи група осіб, на яких спрямована реклама.

В бухгалтерському обліку витрати, понесені на проведення презентацій, на безоплатне розповсюдження зразків товарів і друкованих матеріалів відображається в складі витрат на збут на рахунок 93 “Витрати на збут”. Але підставою для таких операцій є правильне документальне оформлення.

Зокрема, для підтвердження зв’язку витрат на проведення презентацій із господарською діяльністю потрібно:

– видати наказ керівника підприємства про проведення рекламного заходу з обов’язковим зазначенням дати та місця його проведення, переліку запрошених гостей і власних працівників, які братимуть у ньому участь;

– скласти та завізувати у керівника план проведення заходу;

– скласти кошторис витрат на організацію заходу. Після презентації необхідно скласти звіт про фактичні витрати підприємства, пов’язані з проведенням рекламного заходу, до якого додаються первинні документи, що підтверджують такі витрати.

У випадку безоплатного розповсюдження товарів необхідно:

– скласти наказ керівника із зазначенням переліку товарів (номенклатури, колір, кількість), які буде розповсюджено безкоштовно;

– вказати дати проведення заходу та прізвища, імена й по батькові відповідальних осіб;

– оформити вимогу за підписом керівника і головного бухгалтера, за якою на складі відповідальна особа одержить рекламні зразки підприємства під звіт;

– після розповсюдження потрібно скласти звіт *матеріально відповідальної особи*.

Невикористані рекламні зразки повинні бути повернуті на склад, а звіт буде підставою для списання товарів з балансу.

## ТЕМА 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ТА ПЕРЕОЦІНКИ ТОВАРІВ

*Інвентаризація* – перевірка та оцінка фактичної наявності об’єкта контролю.

Інвентаризації притаманний комплекс наступних господарсько-правових ознак: наявність розпорядчого документу, здійснення дій колегіальним органом, виявлення кількісних і якісних характеристик об’єкта, реєстрація та оцінка

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 48

фактів, нормативно-правове регулювання, бухгалтерська обробка документів, узагальнення та реалізація результатів, прийняття рішень.

Інвентаризація товарів дозволяє перевірити достовірність документального оформлення господарських операцій і достовірність їх відображення в бухгалтерському обліку, а також внести необхідні виправлення і уточнення в облікові реєстри.

Порядок проведення інвентаризації товарів подібний до інвентаризації інших матеріальних цінностей, що входять до складу оборотних активів.

Перед проведенням інвентаризації всі товари треба згрупувати, посортувати та розкласти за назвами, сортами, розмірами у порядку, зручному для підрахунку. Товари, підготовлені до відправки чи відпуску згідно виписаних, але не оплачених документів, включаються до загального інвентаризаційного опису як власні (нереалізовані). Упаковані товари (за виключенням оригінальної упаковки постачальника) повинні бути в цих випадках розкриті та перевірені, а не записані за супровідними документами. Одночасно за підписом голови інвентаризаційної комісії на всіх примірниках документів на відправку товарів робиться відмітка про те, що ці товари включені до інвентаризаційного опису.

При інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться в дорозі, відвантажених, неоплачених покупцями в строк, а також тих, що знаходяться на складах інших підприємств, перевіряється обґрунтованість сум, що обліковуються на відповідних рахунках.

Відповідно до чинного законодавства кількість товару визначають:

– за даними на упаковці (тарі) та у первинних документах на товари, якщо останні зберігають у непошкодженій упаковці постачальника та розпакування може призвести до їх пошкодження або надасть їм нетоварний вигляд;

– проводячи вибіркову інвентаризацію, якщо розпакування не зашкодить їхній якості. Проте, якщо в результаті проведення вибіркової інвентаризації виявлено розбіжності між фактичною наявністю товарів та даними на упаковці або в первинних документах, то інвентаризаційна комісія проводить повну інвентаризацію товарів.

На торговельних підприємствах зі значним товарооборотом можливим є надходження товарів під час інвентаризації. В такому випадку матеріально відповідальна особа повинна прийняти їх у присутності членів інвентаризаційної комісії, а на прибуткових документах здійснюється відмітка “після інвентаризації” (за підписом голови комісії) з посиланням на дату опису, де записано цінності. Аналогічний порядок дій інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальної особи щодо відпуску товарів зі складу під час інвентаризації.

До основних документів, в яких відображаються результати інвентаризації, належать:



Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 49

– Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей (ф. № інв-3). Складається за фактичними залишками товарно-матеріальних цінностей. На виявлені під час інвентаризації непридатні або зіпсовані запаси складаються відповідні акти;

– Акт інвентаризації товарів відвантажених (ф. № інв-4);

– Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, прийнятих (зданих) на відповідальне зберігання (ф. № інв-5);

– Акт інвентаризації матеріалів і товарів, які знаходяться в дорозі (ф. № інв-6). Складається інвентаризаційною комісією на підставі документів, які підтверджують перебування товарів у дорозі, підписується і передається до бухгалтерської служби;

– Інвентаризаційний опис товарів, матеріалів, тари і грошових коштів у торгівлі (ф. № інв-12 – для підприємств оптової торгівлі; ф. інв-13 – для підприємств роздрібною торгівлі). Застосовуються на торговельних підприємствах при перевірці фактичної наявності товарів, матеріалів, тари і грошових коштів;

– порівняльна відомість. Застосовується для відображення результатів інвентаризації: ф. № інв-20 – товарів, матеріалів і тари в торговельних організаціях, які здійснюють кількісно-вартісний облік цінностей; ф. № інв-21 – на підприємствах роздрібною торгівлі, які здійснюють вартісний облік цінностей, для порівняння залишків цінностей за даними бухгалтерського обліку з фактичною наявністю їх за інвентаризаційними описами.

Всі дані, одержані комісією під час інвентаризації, вносяться до інвентаризаційних описів (актів інвентаризації), в яких назва цінностей та їх кількість наводиться в номенклатурі та одиницях виміру, прийнятих в обліку. Щоб запобігти внесенню змін без відома комісії, на кожній сторінці опису (акту) прописом проставляється кількість порядкових номерів цінностей (позицій), записаних на цій сторінці, та загальна фактична кількість незалежно від того, в яких одиницях виміру їх відображено. Всі виправлення в описах (актах) мають бути обговорені та завірені всіма членами комісії.

Остаточні результати проведеної інвентаризації можна визначити лише за порівняльними відомостями.

За тими цінностями, які належать іншим підприємствам (наприклад, які знаходяться на відповідальному зберіганні у даного суб'єкта), складаються окремі порівняльні відомості. Інформацію в цих відомостях потрібно наводити у розрізі тих підприємств, яким ці цінності належать. Власників цінностей суб'єкт інвентаризації має повідомити (наприклад, довідкою) результати перевірки, а також додати до повідомлення (довідки) копії інвентаризаційного опису.

За наслідками проведеної інвентаризації комісією складається протокол із зазначенням в ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій щодо заліку недостач і лишків при

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 50

пересортуванні, списання недостач у межах норм природного убутку, а також понаднормових недостач і втрат від псування цінностей і вжитих заходів щодо запобігання недостачам і втратам у подальшому. Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути у 5-денний термін розглянутий і затверджений керівником підприємства.

Затверджені керівником підприємства результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчена інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

Після визначення кількісних і вартісних характеристик об'єкту, який інвентаризується, необхідно проаналізувати та узагальнити отриману інформацію, визначити характер виявлених недостач, втрат і псування майна, а також причини виникнення лишків. Виявлені недостачі та лишки майна, а позитивні і негативні сумарні різниці повинні знайти відображення в бухгалтерському обліку.

Різновидом інвентаризаційних різниць може бути пересортування, яке є результатом взаємної заміни подібних ТМЦ, допущене через порушення технологічного та організаційного порядку, що не відображене в обліку.

Законодавством про порядок проведення інвентаризації передбачено, що взаємозалік лишків і недостач у результаті пересортування може бути допущений тільки за наступних умов:

- 1) якщо пересортування допущено за однойменними запасами або за однією групою, що мають зовнішню схожість або однакову упаковку (тару), за умови, що відпуск проводився без розпакування;
- 2) якщо пересортування допущено в однієї і тієї ж матеріально відповідальній особі;
- 3) якщо пересортування допущено за один і той же міжінвентаризаційний період.

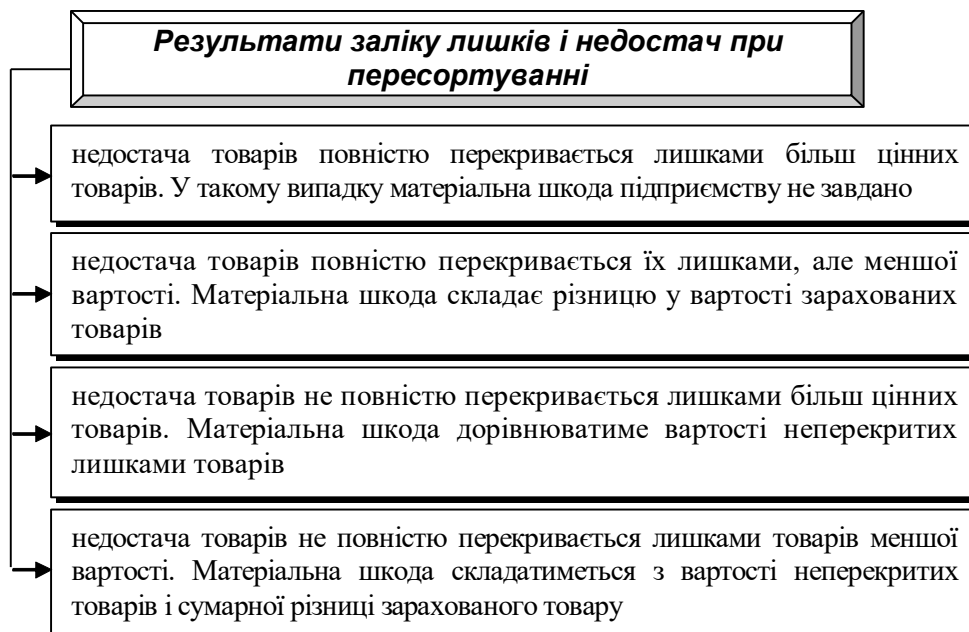
За відсутності однієї із цих умов проводити зарахування пересортування майна заборонено.

Результати зарахування пересортування можуть бути різними (рис. 9.1).

У випадку, коли під час зарахування недостач лишками з пересортування вартість товарів, виявлених у недостачі, вища вартості товарів, виявлених у лишку, ця різниця у вартості повинна бути віднесена на винних осіб.

Перевищення вартості товарів, виявлених у лишку, над вартістю відсутніх товарів, при пересортуванні відноситься на збільшення вартості відповідних товарів.

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 51



**Рис. 9.1.** Результати зарахування пересортування товарів

Підсумки граф порівняльної відомості, де відображається взаємний залік лишків і недостач товарів як за кількістю, так і за сумою, повинні співпадати. Це пов'язано з тим, що сумарні лишки та недостачі за кожним окремим товаром, отримані в результаті пересортування, відносяться в графі “Кінцевий результат” шляхом арифметичних підрахунків бухгалтера. Так, у випадку, коли при заліку недостач лишками при пересортуванні вартість відсутніх товарів більша за вартість товарів, що були у надлишку, ця різниця у вартості повинна бути віднесена у графу кінцевого результату як недостача, або ж навпаки, в графу кінцевого результату як надлишок. Не перекриті взаємним заліком лишки одразу ж переносяться в графу “Лишки від пересортування”.

Найбільш поширеною причиною виникнення недостач є природний убуток. Він виникає внаслідок всихання, випаровування, розпилювання, вивітрювання, витікання тощо. Визначити заздалегідь розмір таких втрат неможливо, тому остаточний розрахунок суми природного убутку слід робити лише після проведення інвентаризації цінностей і лише в тому випадку, коли фактичні залишки товарів менші за величину залишків за даними бухгалтерського обліку. Однак не для всіх товарів встановлені норми природного убутку.

Списуючи недостачі товарів, що утворилися за рахунок природного убутку, необхідно враховувати умови, за яких здійснюється списання, та дотримуватися певних правил.

Недостачі в межах норм природного убутку списуються на собівартість реалізованих товарів. Недостачі понад норми природного убутку, а також недостачі таких матеріальних цінностей, за якими не може бути природного убутку, слід відносити на винних осіб, якщо такі виявлені, в інших випадках – на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання. Остаточне

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 52

рішення про списання недостачі приймає власник або керівник, проте його рішення не повинно суперечити чинним нормативно-правовим актам.

Заборонено застосування норм природного убутку з продовольчих товарів:

- під час передачі, приймання або відпуску товарів без зважування (одиничним рахунком або за трафаретом);
- під час списання внаслідок зачищення, кришення, псування, зниження якості товарів, завису та ушкодження тари;
- під час реалізації штучних товарів, а також товарів, що надходять на роздрібні торговельні підприємства у фасованому вигляді;
- для врахованих в обороті складу, але які фактично на складі не зберігаються (за транзитними операціями);
- за встановлених нормах відходів (при підготовці та продажу ковбас, м'ясо-копченостей, риби тощо).

Методика розрахунку природного убутку залежить від виду товарів, умов їх руху і порядку встановлення норм.

На кожний товар, який надійшов або вибув, ведеться відомість розрахунку природного убутку, що дозволяє прискорити визначення природного убутку на реалізовані товари після закінчення чергової інвентаризації. Розрахунок природного убутку складається окремо за кожною матеріально відповідальною особою.

За недостачами, не покритими пересортуваннями, кінцевий результат виводиться бухгалтером тільки після списання природного убутку за тим чинним товаром.

Виявлені при інвентаризації розходження фактичної наявності об'єктів майна з даними бухгалтерського обліку товарів регулюються підприємствами в наступному порядку:

- товари, що виявилися в надлишку, підлягають оприбуткуванню і зарахуванню на результати господарської діяльності або збільшенню фінансування з наступним встановленням причин виникнення лишку і винних в цьому осіб;
- природний убуток товарів у межах встановлених норм списується за рішенням керівника підприємства, відповідно на витрати операційної діяльності. Норми природного убутку можуть застосовуватись лише у разі виявлення фактичних недостач. При відсутності норм втрати розглядаються як понаднормова недостача;
- понаднормові недостачі та втрати від псування товарів відносяться на винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від розкрадання, знищення та псування матеріальних цінностей, при цьому протоколи інвентаризаційних комісій повинні містити вичерпні пояснення причин, з яких різниці не можуть бути віднесені на винних осіб;

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 53

– понаднормові втрати і недостачі товарів у тих випадках, коли винні особи не встановлені або у стягненні матеріальної шкоди з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки або зменшення фінансування.

Якщо у результаті проведеної інвентаризації виявлено недостачу товарів або їх непридатний до використання вигляд та встановлено винних, то останні мають покрити збитки. Якщо між працівником і підприємством укладено письмовий договір про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення цілості товарів, переданих йому для зберігання або для інших цілей, то працівник відшкодовує недостачу в повному розмірі шкоди. У випадку наявності певних обмежень відшкодування здійснюється у розмірі середньомісячної заробітної плати.

За умови перевищення величини збитків середньомісячної заробітної плати працівника і за повної матеріальної відповідальності той не покрив їх повністю грошима або рівноцінним майном, то для покриття шкоди власник має право подати позов до суду. Проте до суду слід звернутися протягом року з дня, коли виявлено заподіяну працівником шкоду.

Згідно з чинним законодавством розмір збитків визначають за формулою:

$$P = [(B - A) \times I_{\text{інф}} + \text{ПДВ} + A_{\text{зб}}] \times 2, \quad (9.2)$$

де P – розмір збитків; B – облікова вартість цінностей на момент встановлення факту недостачі (балансова вартість); A – амортизаційні відрахування;  $I_{\text{інф}}$  – загальний індекс інфляції; ПДВ – сума вхідного ПДВ;  $A_{\text{зб}}$  – розмір акцизного збору.

Із сум, стягнутих із винної особи, відшкодовують збитки, завдані підприємству, а решту коштів перераховують до держбюджету. Продовольчі товари, роздрібні ціни на які дотуються, оцінюють, додаючи до роздрібних цін суми дотацій.

За наявності недостач, що є наслідком зловживань або халатного ставлення до виконання службових обов'язків (приховування недостач, завищення цін на товари тощо), матеріально відповідальні особи одразу звільняються від зайнятих посад. Матеріали про такі недостачі повинні передаватись слідчим органам, а на суму виявлених недостач і втрат подається цивільний позов.

## 2. Бухгалтерський облік переоцінки товарів

**Поняття та порядок проведення переоцінки**

В умовах ринкових відносин для успішного ведення господарської діяльності підприємство повинно своєчасно й правильно реагувати на зміни, що відбуваються на ринку. Одним з механізмів, за допомогою якого підприємство може впливати на ситуацію, є формування ціни товару, в процесі якого не останню роль відіграє переоцінка товарів. Наприклад, торговельне підприємство може провести уцінку товарів для того, щоб прискорити обсяги реалізації залежаних товарів.

*Переоцінка товарних цінностей – це збільшення (дооцінка) або*

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 54

зменшення (уцінка) вартості товару.

Порядок оцінки товарів на дату балансу визначено П(С)БО 9 “Запаси”, відповідно до якого товари (як складова запасів) відображаються в бухгалтерському обліку за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Якщо на дату балансу товари втратили первісно очікувану вигоду, в результаті чого можлива ціна їх реалізації знизилася, вони переоцінюються (уцінюються) і відображаються у звітності за чистою вартістю реалізації.

**Чиста вартість реалізації розраховується за формулою:**

$$ЧВР = Ц_{очік} - В_{очік}, \quad (9.2)$$

де ЧВР – чиста вартість реалізації товарів;  $C_{очік}$  – очікувана ціна продажу товарів;  $B_{очік}$  – очікувані витрати на збут товарів.

Відповідно до чинного законодавства уцінці підлягають товари, які:

- не мали збуту більше трьох місяців і не користувалися попитом у споживачів;
- частково втратили свою первісну якість;
- не можуть бути використані для виробництва продукції, оскільки таку продукцію недоцільно виготовляти через відсутність попиту на неї як на зовнішньому, так і на внутрішньому ринку.

Не підлягають уцінці товари та продукція, оформлені під заставу, що перебувають у резерві або на відповідальному зберіганні.

Результати уцінки товарів відображаються в *Опис-акті уцінки товарів і продукції, що залежалися, та надлишкових товарно-матеріальних цінностей* (зразок 9.1).

Розміри уцінки визначаються комісією на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати їх споживчих властивостей, насиченості ринку такими товарами. Раніше уцінені, але не реалізовані товари, можуть уцінюватися повторно до чистої вартості реалізації. Технічно складні товари, що мають виробничі паспорти, підлягають уцінці тільки за наявності паспорту, за умови їх справності та придатності до експлуатації.

Після уцінки суб'єкт господарювання повинен перемаркувати товари, закресливши попередню ціну та позначивши нову ціну на ярликах, етикетках підприємств-виробників, упаковці тощо кожної одиниці товару, а також засвідчити їх підписом працівника, відповідального за формування, встановлення або застосування цін.

Контроль за правильністю проведення уцінки товарів і своєчасністю їх реалізації здійснюється керівниками (власниками) підприємств.

Дооцінка первісної вартості товарів, яка раніше не уцінювалася, П(С)БО 9 “Запаси” не передбачена. Однак проведення дооцінки можливе лише у випадку збільшення чистої вартості реалізації товарів на суму, що не перевищує суму

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 55

раніше проведеної уцінки (тобто переоцінена вартість не може перевищувати первісну вартість товарів).

Розрахунок чистої вартості реалізації здійснюється на підставі більш надійного джерела інформації (прайс-аркушів, тарифів, економічних оглядів тощо), що є в наявності на момент такого розрахунку.

Результати проведеної дооцінки запасів відображаються в розрахунку встановленої форми з подальшим перенесенням підсумків до акту переоцінки, який підписується членами інвентаризаційної комісії і передається до бухгалтерської служби для обробки. Результати роботи інвентаризаційної комісії розглядаються і затверджуються керівником підприємства у дводенний термін для відображення результатів переоцінки в бухгалтерському обліку.

У бухгалтерському обліку сума уцінки первісної вартості товарів відображається у складі операційних витрат звітного періоду на рахунок 946 “Втрати від знецінення запасів”.

Підприємства оптової торгівлі в бухгалтерського обліку відображають уцінку товарів як зменшення їх первісної вартості кореспонденцією рахунків: Д-т 946 “Втрати від знецінення запасів” К-т 281 “Товари на складі”.

Відображення суми уцінки в бухгалтерському обліку підприємств роздрібною торгівлі має певні особливості, пов’язані з веденням обліку товарів за реалізаційними цінами. У зв’язку з цим, уцінюючи товари, підприємству роздрібною торгівлі необхідно суму, на яку знижується реалізаційна вартість, розділити на дві складові:

– в межах торговельної надбавки уцінка відображається проводкою Д-т 282 “Товари в торгівлі” К-т 285 “Торгова націнка” – сторно;

– в межах первісної вартості уцінка відображається проводкою Д-т 946 “Втрати від знецінення запасів” К-т 282 “Товари в торгівлі” (приклад 9.2).

Якщо підприємство під час придбання товарів несе транспортно-заготівельні витрати, які обліковуються на окремому субрахунку 289 “Транспортно-заготівельні витрати”, то для визначення собівартості товару, який уцінюється, необхідно додатково розраховувати ТЗВ, які припадають на такий товар. У бухгалтерському обліку ця частина ТЗВ відображається проводкою: Д-т 946 “Втрати від знецінення запасів” К-т 289 “Транспортно-заготівельні витрати”.

Дооцінка товарів у бухгалтерському обліку відображається по-різному залежно від періоду, в якому вона здійснюється. В оптових підприємств у бухгалтерському обліку відображаються наступні операції:

1) якщо збільшення чистої вартості реалізації товарів відбувається в тому ж звітному періоді, в якому здійснювалась їх уцінка, то в обліку відображається сторнування відповідних сум: Д-т 946 “Втрати від знецінення запасів” К-т 281 “Товари на складі” – сторно;

2) якщо збільшення чистої вартості реалізації товарів відбувається в іншому

Житомирська політехніка	МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА» Система управління якістю відповідає ДСТУ ISO 9001:2015	Ф-19.04- 05.02/1/071.00.1/Б / ОК 26-2022
	Екземпляр № 1	Арк 56 / 56

звітному періоді, ніж здійснювалась їх уцінка, то сума дооцінки відображається у складі доходів звітного періоду, в якому було проведено таку дооцінку: Д-т 281 “Товари на складі” К-т 716 “Відшкодування раніше списаних активів”.

На відміну від оптових підприємств, у роздрібних можуть збільшуватися реалізаційні ціни (як за товарами, раніше уціненими, так і за товарами, які не підлягали уцінці) за рахунок збільшення торговельної надбавки, що відображається проводкою: Д-т 282 “Товари в торгівлі” К-т 285 “Торгова націнка”.

Якщо за товарами проводилася уцінка, то спочатку відновлюється первісна вартість товару, а потім проводиться збільшення цін за рахунок збільшення торговельної надбавки:

**1) на суму раніше проведеної уцінки:**

– якщо дооцінка здійснюється у тому ж звітному періоді, що і уцінка – Д-т 946 “Втрати від знецінення запасів” К-т 282 “Товари в торгівлі” – сторно;

– якщо дооцінка здійснюється в іншому звітному періоді, ніж уцінка – Д-т 282 “Товари в торгівлі” К-т 716 “Відшкодування раніше списаних активів”;

**2) на суму збільшення торговельної надбавки: Д-т 282 “Торгова націнка” К-т 285 “Товари в торгівлі”.**

Товари, строк придатності яких минув, повинні бути вилучені з обігу. За необхідності вони можуть передаватися на відповідну експертизу для визначення шляхів їх подальшого використання.

Для цього слід надіслати до лабораторії, наприклад, санепідемстанції зразок товару та супровідний лист з проханням дати висновок щодо якості товару, а також надати дозвіл для подальшої його реалізації.

Зразок направляється на експертизу згідно з актом, складеним на підприємстві та підписаним керівником. На підставі цього документа кількість відібраного товару списують з матеріально відповідальної особи.

У бухгалтерському обліку послуги з проведення експертизи (вартість зразків або проб для аналізу, оплата послуг лабораторії) включаються до складу витрат на збут, які відображаються на рахунку 93 “Витрати на збут”.

Якщо дозвіл санепідемстанції на подальшу реалізацію одержано, товар можна продавати. Строк такого продовження не повинен перевищувати половини строку придатності, встановленого виробником продукції. Нереалізований після його закінчення товар повинен бути вилучений з продажу, при чому складається *Акт про вилучення зіпсованої (простроченої) продукції*.

На підставі акту в бухгалтерському обліку списується зіпсований товар і витрати на оплату послуг з його переробки (утилізації) на рахунок 946 “Втрати від знецінення запасів”.