

УДК 657.1

## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК РОЗРАХУНКІВ ПІДПРИЄМСТВА ЗА ТОВАРНИМИ ОПЕРАЦІЯМИ

Матюха В.І., Мисака Г.В.

Київський національний університет імені Тараса Шевченка

Статтю присвячено дослідженню особливостей здійснення бухгалтерського обліку за товарними операціями, а саме – бухгалтерському обліку розрахунків покупцями та замовниками. В статті розглянуто сутність товарних операцій, визначено процес документації товарних операцій. Досліджено особливості ведення обліку розрахунків з покупцями і замовниками та різними дебіторами. Розглянуто на конкретних прикладах процес ведення розрахунків з покупцями і замовниками.

**Ключові слова:** облік, товарні операції, рахунок, субрахунок, покупці, дебіторська заборгованість.

**Постановка проблеми.** Останні роки економіка України характеризується тенденцією посилення конкуренції, зменшення прибутку та зниження темпів розвитку ринку. Серед найбільш несприятливих факторів економічного розвитку сьогодні слід відмітити інфляційні процеси, нестабільну суспільну ситуацію. Через це більшої гостроти набувають питання обліку розрахунків вітчизняних підприємств за товарними операціями, зокрема в аспектах обліку розрахунків з покупцями та замовниками. Розв'язання цих проблем потребує комплексного підходу, інтеграції облікової та управлінської системи.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та практичні особливості організації обліку товарних операцій на підприємствах висвітлені в працях вітчизняних науковців, зокрема, таких як: В. О. Ганусич, І. В. Гурська, О. М. Дзюба, А. В. Дмитренко, Т. О. Євлаш, О. В. Топоркова, О. Є. Федорченко, М. П. Шовкопляс та інші.

**Виявлення невирішених раніше аспектів проблеми.** Сучасна науково-методична база обліку розрахунків підприємств за товарними операціями не повною мірою задовольняє потреби управління. Потребує удосконалення ряд питань щодо організації обліку дебіторської заборгованості, наприклад, облік розрахунків, що мають претензійний характер.

**Мета статті.** Метою статті є виявлення особливостей бухгалтерського обліку розрахунків підприємства за товарними операціями.

**Виклад основного матеріалу.** У процесі господарської діяльності підприємства здійснюються різні операції. Операції називаються товарними, якщо йдеться про оплату продукції, товарів, робіт і послуг, тобто виникає внаслідок звичайної операційної діяльності підприємства.

Товарні операції – це операції, пов'язані зі збереженням товарів і їхнім рухом [2, с. 134]. Тобто до товарних операцій підприємства належить процес придбання товарів, їх зберігання, рух та подальша реалізація.

Облік товарних операцій на підприємствах забезпечує збір та систематизацію інформації про товарні залишки на початок і кінець звітного періоду, їх надходження та витрачання. Облік товарних операцій здійснюється на підставі супровідних документів, наданих до товарного звіту.

Розглянемо особливості обліку розрахунків з дебіторами. Для обліку дебіторської заборгованості покупців і замовників в бухгалтерському обліку використовується рахунок 36 «Розра-

хунки з покупцями і замовниками». Цей рахунок призначений для обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантаженою продукцією, товари, виконані роботи та надані послуги, крім заборгованості, забезпеченої векселем. Крім того за даним рахунком узагальнюється інформація про розрахунки з учасниками промислово-фінансових груп [5, с. 60].

За дебетом рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» відображається продажна вартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг, яка включає ПДВ, акцизи, збори, які підлягають перерахуванню до бюджетів та позабюджетних фондів і включені до вартості реалізації. За кредитом даного рахунку відображається сума платежів, що надійшли на розрахункові рахунки підприємства в банках, в касу підприємства та інші види розрахунків.

Рахунок 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» має такі чотири субрахунки:

– 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» – використовується для обліку розрахунків з покупцями і замовниками, що знаходяться на митній території України;

– 362 «Розрахунки з іноземними покупцями» – використовується для обліку розрахунків з іноземними покупцями і замовниками з експортних операцій. На ньому ведеться облік сум, аналогічних тим, що обліковуються на субрахунку 361. На субрахунку 362 «Розрахунки з іноземними покупцями», крім того, аналітичний облік ведеться в гривнях та валюті, обумовленої договором;

– 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ» – використовується для обліку операцій з учасниками промислово-фінансових груп;

– 364 «Розрахунки за гарантійним забезпеченням» – використовується для обліку розрахунків за гарантійним забезпеченням, пов'язаним зі здійсненням операцій з деривативами.

Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками має забезпечити отримання даних про заборгованість, строк сплати за якою ще не настав, а також заборгованість, несплачену в строк. Аналітичний облік розрахунків з покупцями та замовниками ведеться за кожним покупцем та замовником, за кожною операцією, за кожним пред'явленим до сплати рахунком [1, с. 444].

Розглянемо на прикладі методику відображення в обліку розрахунків з покупцями і замовниками. Для прикладу візьмемо ТОВ «Крафт

Альянс» основним видом діяльності якого є імпортні поставки та оптовий продаж фільтрів для очистки водопровідної води дебіторської заборгованості за товари (табл. 1).

Таблиця 1  
Методика відображення в обліку підприємства ТОВ «Крафт Альянс» дебіторської заборгованості за товари

Зміст господарської операції	Дт	Кт
Відвантажено товари замовнику	36	70
Нараховано ПДВ	70	64
Погашення покупцями та замовниками заборгованості		
у випадку погашення грошовими коштами	30, 31	36
у випадку погашення векселем	16, 34	36

Розрахунки з покупцями послуг ТОВ «Крафт Альянс» відбуваються наступним чином. Перш за все на будь-яку операцію укладається договір. Права та обов'язки сторін у цьому випадку визначаються на підставі положень договору. На підставі такого договору постачальником здійснюється надання послуг (одиничне або періодичне (за визначеним в договорі графіком)), а покупцем – оплата. Першим може бути здійснена оплата, причому вона може бути здійснена в повному обсязі або частково (90%, 50% або, припустимо, 30%). Таким же чином може бути здійснене і постачання. Те, як здійснюються постачання й оплата, має значення для податкового і бухгалтерського обліку.

Наприклад, ТОВ «Крафт Альянс» реалізує за договором № 18 від 17.01.18 р. товари на суму 24000,00 грн. (у тому числі ПДВ). Собівартість реалізованих товарів за даними бухгалтерії дорівнює 14000,00 грн. За умовами договору ТОВ «Еталон» здійснює 50% попередню оплату товарів.

Після цього ТОВ «Крафт Альянс» надає послуги протягом зазначеного періоду в повному обсязі (на суму 2400,00 грн.). Протягом трьох банківських днів після відвантаження товарів ТОВ «Еталон» зобов'язано здійснити оплату 50% вартості товарів, що залишилися. Поетапне здійснення даної операції, відображення її в бухгалтерському обліку ТОВ «Крафт Альянс» та оформлення при цьому відповідних документів вказано в таблиці 2.

Ведення аналітичного обліку розрахунків із покупцями ТОВ «Крафт Альянс» здійснюється в бухгалтерії в розрізі кожного покупця та документів.

Для обліку різних видів дебіторської заборгованості призначений рахунок 37 «Розрахунки з різними дебіторами», який має 8 субрахунків: розрахунки за виданими авансами, з підзвітними особами, за нарахованими доходами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, за позиками членам кредитних спілок, розрахунки з іншими дебіторами, з державними цільовими фондами [3, с. 114].

Дебіторська заборгованість виникає по авансах виданих як у грошовій формі, так і у матеріальній формі (товарний кредит). У випадку надання підприємствами авансів під поставку товарно-матеріальних цінностей, виконання робіт, надання послуг, використовується субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами». На виробничо-торговельних підприємствах цей субрахунок доцільно використовувати для обліку сум застави під тару та розрахунків з підзвітними особами у розрізі наступних аналітичних рахунків:

371.1 «Розрахунки за виданими авансами «за-става під тару»;

372.1 «Розрахунки з підзвітними особами з прийнятої тари» [4, с. 137].

Таблиця 2  
Облік появи та погашення дебіторської заборгованості за даними ТОВ «Крафт Альянс»

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік	
		Дт	Кт
1	Укладання договору № 18 між ТОВ «Крафт Альянс» та ТОВ «Еталон»	В обліку не відображається	
2	Надходження від ТОВ «Еталон» на поточний рахунок 50% попередньої оплати за послуги відповідно до договору. Підставою є виписка банку.	311	681
3	Відображено нарахування податкового зобов'язання по сумі отриманої попередньої оплати. Підставою є податкова накладна, оформлена на підставі факту одержання попередньої оплати бухгалтерією ТОВ «Крафт Альянс».	643	641
4	Надано послуги. Бухгалтерією ТОВ «Крафт Альянс» виписано акт надання послуг, передана податкова накладна.	903	23
5	На підставі акту і умов договору бухгалтерією підприємства ТОВ «Крафт Альянс» а) відображено доход від реалізації	361	703
6	б) виписана податкова накладна на 50%, що залишилися, ще не оплачених. Податкова накладна видана представнику підприємства ТОВ «Еталон».	703	641
7	в) частина ПДВ (2000,00 грн.), що входить до вартості наданих послуг, в момент одержання попередньої оплати від ТОВ «Еталон», відображена в податкових зобов'язаннях за рахунок регулюючого субрахунку 643, списується в зв'язку з виникненням права на відображення податкового кредиту в бухгалтерському обліку.	703	643
8	г) раніше отримана ТОВ «Еталон» попередня оплата віднесена в рахунок виконаних.	681	361
9	Надходження від ТОВ «Еталон» на поточний рахунок 50%, що залишилися, відповідно до договору № 18. Підставою є виписка банку.	311	361
11	Віднесені на фінансові результати витрати, пов'язані зі здійсненням торгової діяльності.	791	93
12	Віднесені на фінансові результати доходи, отримані від реалізації товарів.	703	791
13	Відображено прибуток, отриманий за підсумками діяльності.	791	441

Субрахунок 372 «Розрахунки з підзвітними особами» переважно використовується для обліку коштів, виданих на службові відрядження та господарські потреби.

Дебіторська заборгованість за нарахованими підприємству доходами ведеться на субрахунок 373 «Розрахунки за нарахованими доходами», на якому обліковуються нараховані дивіденди, відсотки за товарний кредит (розстрочка), орендна плата, роялті та інші пасивні доходи, що підлягають отриманню підприємством від спільної діяльності, володіння корпоративними правами в порядку участі в капіталі асоційованих і неасоційованих підприємств, а також від операцій, пов'язаних з передачею активів підприємства в користування іншим особам на підставі договорів фінансової оренди, кредитних договорів.

У процесі фінансово-господарської діяльності виникають ситуації, коли необхідно обліковувати розрахунки, що мають претензійний характер. Претензії виникають в результаті недостачі матеріалів, невідповідність цін і тарифів умовам договору (найчастіше – це завищення цін), допущених арифметичних помилок, невідповідності одержаних товарів стандартам (виявлення дефекту поставлених товарів), за нестачу вантажу, допущені простої у роботі тощо. Для цього використовується субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями» Також, на даному субрахунку знаходять своє відображення помилково списані чи зараховані суми на рахунках у обслуговуючому банку. Проте, варто зазначити, що даний вид дебіторської заборгованості відображається в обліку лише у випадку визнання претензії особами, щодо яких вона пред'явлена або за рішенням суду.

Недоліком цього субрахунку є відсутність покупців та замовників у загальному переліку тих суб'єктів за якими ведеться облік розрахунків за претензіями, оскільки, велика кількість претензій пред'являється саме до даної категорії контрагентів.

Аналітичний облік можна окремо проводити за визнаними та невизнаними претензіями на рахунках 374.1 «Розрахунки за визнаними претензіями» та 374.2 «Розрахунки за невизнаними претензіями». Це потрібно через те, що за претензіями, які не визнані у добровільному порядку, розгляд справ у суді здійснюється протягом значних термінів.

Досить поширеним явищем, є отримання підприємством матеріальних збитків через недостачі, втрати і розкрадання ТМЦ. Облік розрахунків за відшкодуванням завданих збитків, за умови виявлення винної особи, здійснюється на субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Варто зазначити, що віднесення на винну особу суми втраченої торгової надбавки, допуска-

ється лише у випадку обумовлення даної ситуації у договорі про матеріальну відповідальність.

Субрахунок 376 «Розрахунки за позиками членам кредитних спілок» не використовується виробничо-торговельними підприємствами.

Субрахунок 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» призначено для обліку розрахунків за іншими операціями на якому ведуть облік розрахунків: за проданим в кредит товари; за позиками працівникам, виданими на індивідуальні потреби; за внесками учасників до статутного фонду; з продажу товарів працівникам за рахунок позики банку; з видачі та погашення позик банку працівникам на індивідуальні потреби (будівництво житла, дачних господарств, побутову техніку та ін.); з квартиронаймачами, батьками за утримання дітей у дитячих садках, за некомерційними операціями (з навчальними закладами, інститутами, транспортними організаціями); за облігаціями державної позики та ін.

За обліковим змістом рахунок 377 «Розрахунки з різними дебіторами» субрахунок частково дублює 363 «Розрахунки з учасниками ПФГ», так як на ньому ведуться розрахунки за операціями, пов'язаними із здійсненням спільної діяльності (без створення юридичної особи). Оскільки ПФГ здійснюють свою діяльність без створення юридичної особи, то, розрахунки з учасниками ПФГ необхідно здійснювати на субрахунок 377, та віднести до операцій, які пов'язані зі здійсненням спільної діяльності підприємств. Тобто, спочатку необхідно віднести від розрахунку до певної групи, а потім здійснювати ведення аналітичного обліку у розрізі індивідуальних дебіторів. При використанні даної схеми підприємство володітиме додатково інформацією про наявність значних сум дебіторської заборгованості за кожним видом розрахунків.

За субрахунком 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» відображається облік розрахунків з державними цільовими фондами (відображення фінансування роботодавців-страховиків), зокрема розрахунків з тимчасової непрацездатності.

**Висновки і перспективи подальшого дослідження.** Під час здійснення фінансово-господарської діяльності у підприємств виникає необхідність організації ефективного бухгалтерського обліку товарних операцій. Важливого питання набуває бухгалтерський облік розрахунків з дебіторами підприємства. Ефективність обліку дебіторської заборгованості полягає в тому, щоб уникнути прострочення термінів платежу. Ефективно побудований бухгалтерський облік розрахунків з покупцями та замовниками повинен включати систему рахунків, яка б у повній мірі відображала та характеризувала всю господарську діяльність з розкриттям усієї необхідної для користувачів інформації.

**Список літератури:**

1. Ганусич В. О. Облік дебіторської заборгованості: управлінський та організаційний аспекти [Електронний ресурс] / В. О. Ганусич, І. В. Гурська // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2016. – Вип. 1(1). – С. 441-445. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес\\_2016\\_1\(1\)\\_\\_75](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuес_2016_1(1)__75).
2. Дзюба О. М. Товарні операції підприємства: особливості обліку з урахуванням вітчизняного та міжнародного досвіду / О. М. Дзюба // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. – 2016. – Вип. 17(1). – С. 134-137.
3. Дмитренко А. В. Бухгалтерський і податковий облік безнадійної та сумнівної дебіторської заборгованості [Електронний ресурс] / А. В. Дмитренко, М. П. Шовкопляс // Економіка і регіон. – 2015. – № 1. – С. 114-117. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig\\_2015\\_1\\_20](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2015_1_20).
4. Топоркова О. В. Розрахунки з різними дебіторами в обліковому аспекті [Електронний ресурс] / О. В. Топоркова, Т. О. Євлаш // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2011. – Вип. 2. – С. 136-143.
5. Федорченко О. Є. Актуальні проблеми управління дебіторською заборгованістю на підприємстві [Електронний ресурс] / О. Є. Федорченко // Інвестиції: практика та досвід. – 2015. – № 21. – С. 60-63.

**Матюха В.И., Мысака А.В.**

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЯ ПО ТОВАРНЫМ ОПЕРАЦИЯМ**

### **Аннотация**

Статья посвящена исследованию особенностей осуществления бухгалтерского учета товарных операций. Рассмотрены сущность товарных операций. Определен процесс документации товарных операций. Исследованы особенности отображения информации о товарных операциях в бухгалтерском учете предприятия. Предложены бухгалтерские проводки основных товарных операций.

**Ключевые слова:** товары, учет, товарные операции, счет, субсчет.

**Matiukha V.I., Misaka A.V.**

Taras Shevchenko National University of Kyiv

## **ACCOUNTING OF CALCULATIONS OF THE ENTERPRISE FOR COMMODITY OPERATIONS**

### **Summary**

The article is devoted to the study of the peculiarities of the accounting of commodity operations. The essence of commodity operations is considered. The process of documentation of commodity operations is determined. The peculiarities of displaying information about commodity operations in accounting of the enterprise are investigated. The accounting entries of major commodity operations are offered.

**Keywords:** goods, accounting, commodity operations, account, subaccount.