

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ І. І. МЕЧНИКОВА
ЕКОНОМІКО-ПРАВОВИЙ ФАКУЛЬТЕТ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

Л. О. Масіна

**МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ
до вивчення навчальної дисципліни
«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»
для студентів спеціальності 071 «Облік та оподаткування»
за першим (бакалаврським) рівнем вищої освіти**

ОЛДІПІЮС
2021

Рецензенти:

О. М. Савастєєва – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування;

О. Є. Мазур – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри менеджменту та інновацій

*Затверджено Рішенням кафедри
обліку та оподаткування
(протокол № 1 від 30.08.2021 р.)*

*Рекомендовано до друку Навчально-методичною комісією
економіко-правового факультету
(протокол № 1 від 30.08.2021 р.)*

*Рекомендовано до друку Вченою радою
економіко-правового факультету
(протокол № 2 від 6.09.2021 р.)*

Масіна Л. О.

М31 Методичні вказівки до вивчення навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» для студентів спеціальності 071 «Облік та оподаткування» за першим (бакалаврським) рівнем вищої освіти. – Одеса : ОЛДІ-ПЛЮС, 2021. – 220 с.

Метою викладання навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» є формування системи теоретичних знань і набуття практичних навичок з обліку в різних галузях народного господарства. Вивчення теорії та практики організації та методології бухгалтерського обліку на підприємствах провідних галузей економіки. Основними завданнями вивчення дисципліни «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» є: поглиблення теоретичної та практичної підготовки студентів з питань організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві, будівництві та на автотранспортних підприємствах, торгівлі, громадському харчуванні, туристичних компаніях та ІТ-компаніях.

УДК 657:334.7(075)
© Л. О. Масіна, 2021

1. ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА	4
Система контролю знань	7
2. ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»	11
I семестр	11
II семестр	12
3. ЗМІСТ ЛЕКЦІЙ, ПЛАНИ СЕМІНАРСЬКИХ І ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ, ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ ТА МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ	13
Змістовний модуль 1. Облік діяльності автотранспортних та будівельних підприємств	13
Контрольні питання до змістовного модулю 1	76
Змістовний модуль 2. Особливості обліку основних об'єктів в сільському господарстві	79
Контрольні питання змістовного модулю 2	104
Питання до заліку з навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності»	105
Змістовний модуль 3. Особливості обліку у торгівлі	109
Контрольні питання до змістовного модулю 3	148
Змістовний модуль 4. Облік рекламної діяльності, туристичної діяльності, у житлово-комунальному господарстві, у готелях	149
Контрольні питання до змістовного модулю 4	210
Питання для самостійної роботи студентів з навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності (II семестр)»	211
4. ПИТАННЯ ДО ЕКЗАМЕНУ З НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»	213
5. СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ ДО ВИВЧЕННЯ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»	215

1. ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

В умовах становлення ринкових відносин в Україні подальшого розвитку набувають такі види діяльності, як торгівля, ресторанне та транспортне господарство, будівництво тощо. Тому виникає потреба у викладанні загальних основ організації облікової діяльності як підґрунтя для одержання знань з бухгалтерського обліку на прикладі промисловості, але також вивчення особливостей за кожним видом діяльності, що впливають на формування інформації в їх системах обліку. Торгівля, транспорт, і будівництво є провідними галузями економіки України. В нових умовах господарювання у всіх галузях економічної діяльності відбуваються значні зміни, пов'язані з удосконаленням системи управління, утворенням на базі державних акціонерних, приватних і спільних підприємств, впровадженням в Україні нових правил обліку. Бухгалтерський облік є однією з прикладних економічних наук, яка забезпечує необхідною інформацією про господарсько-фінансову діяльність підприємства.

Метою викладання навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» є формування системи теоретичних знань і набуття практичних навичок з обліку в різних галузях народного господарства. Вивчення теорії та практики організації та методології бухгалтерського обліку на підприємствах провідних галузей економіки.

Основними завданнями вивчення дисципліни «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» є: поглиблення теоретичної та практичної підготовки студентів з питань організації бухгалтерського обліку в сільському господарстві, будівництві та на автотранспортних підприємствах, торгівлі, громадському харчуванні, туристичних компаніях та ІТ-компаніях.

Міждисциплінарні зв'язки навчальної дисципліни: Вступ до спеціальності, Теорія бухгалтерського обліку, Фінансовий облік, Економіка підприємства, Статистика, Фінанси підприємства, Господарське право.

Предмет навчальної дисципліни – методологія і методика ведення бухгалтерського обліку на підприємствах сільського господарства, будівельних та автотранспортних підприємствах, торгівлі, громадському харчуванні, туристичних компаніях та ІТ-компаніях.

Процес вивчення дисципліни спрямований на формування елементів наступних компетентностей:

ЗК 01. Здатність вчитися і оволодівати сучасними знаннями.

ЗК 02. Здатність до абстрактного мислення, аналізу та синтезу.

ЗК 04. Здатність працювати автономно.

ЗК 08. Знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності.

ЗК 17. Здатність до гнучкого мислення та компетентного застосування набутих знань в широкому діапазоні практичної роботи за фахом та повсякденному житті.

ЗК 18. Здатність виявляти ініціативу та підприємливість.

СК 03. Здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальненню у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення.

СК 05. Проводити аналіз господарської діяльності підприємства та фінансовий аналіз з метою прийняття управлінських рішень.

СК 09. Здійснювати зовнішній та внутрішній контроль діяльності підприємства та дотримання ним законодавства з бухгалтерського обліку і оподаткування.

СК 13. Здатність підтримувати належний рівень економічних знань та постійно підвищувати свою професійну підготовку.

СК 14. Здатність використовувати сучасні джерела економічної, соціальної, управлінської, облікової інформації для складання службових документів та аналітичних звітів.

Очікувані результати навчання:

ПР 01. Знати та розуміти економічні категорії, закони, причинно-наслідкові та функціональні зв'язки, які існують між процесами та явищами на різних рівнях економічних систем.

ПР 02. 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.

ПР 05. Володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств.

ПР 06. Розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.

ПР 08. Розуміти організаційно-економічний механізм управління підприємством та оцінювати ефективність прийняття рішень з використанням обліково-аналітичної інформації.

ПР 09. Ідентифікувати та оцінювати ризики господарської діяльності підприємств.

ПР 11. Визначати напрями підвищення ефективності формування фінансових ресурсів, їх розподілу та контролю використання на рівні підприємств різних організаційно-правових форм власності.

ПР 13. Усвідомлювати особливості функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання та демонструвати розуміння їх ринкового позиціонування.

ПР 14. Вміти застосовувати економіко-математичні методи в обраній професії.

ПР 15. Володіти загальнонауковими та спеціальними методами дослідження соціально-економічних явищ і господарських процесів на підприємстві.

ПР 17. Вміти працювати як самостійно, так і в команді, проявляти лідерські якості та відповідальність у роботі, дотримуватися етичних принципів, поважати індивідуальне та культурне різноманіття.

ПР 19. Дотримуватися здорового способу життя, безпеки життєдіяльності співробітників та здійснювати заходи щодо збереження навколишнього середовища.

ПР 20. Виконувати професійні функції з урахуванням вимог соціальної відповідальності, трудової дисципліни, вміти планувати та управляти часом.

ПР 21. Розуміти вимоги до діяльності за спеціальністю, зумовлені необхідністю забезпечення сталого розвитку України, її зміцнення як демократичної, соціальної, правової держави.

ПР 24. Вміти демонструвати гнучкість та адаптивність у нових ситуаціях, у роботі із новими об'єктами, та у невизначених умовах.

Вимоги до знань і умінь:

а) знати: роль, місце та завдання системи обліково-аналітичної служби підприємств основних галузей та перспективи розвитку

наукових і практичних знань з обліку та аналізу; систему фінансового, управлінського обліку та економічного аналізу; загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, їх сутність; порядок застосування НП(С)БО, нормативно-законодавчих актів на підприємствах різних галузей; роль і завдання облікових працівників щодо організації збереження, раціонального і економічного витрачання матеріальних, грошових, фінансових та трудових ресурсів на кожній ділянці облікової роботи з метою збереження майна власника.

б) уміти: на підставі первинних даних системи бухгалтерського обліку створювати інформаційну базу для забезпечення усіх ланок управління та користувачів необхідною достовірною інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємства; вести реєстри аналітичного і синтетичного обліку: транспортних операцій; допоміжних виробництв; адміністративних витрат; виробничих запасів, готової продукції, товарів; операцій з руху основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, матеріальних і нематеріальних активів, інвестицій.

На вивчення навчальної дисципліни відводиться 240 годин (8 кредитів ЄКТС), які розподіляються на два семестри: в першому семестрі на вивчення навчальної дисципліни відводиться 120 годин (4 кредити ЄКТС), в другому семестрі на вивчення навчальної дисципліни відводиться 120 годин (4 кредити ЄКТС).

Форми контролю – поточний контроль, підсумковий контроль: в першому семестрі – залік, в другому семестрі – екзамен.

Система контролю знань

Засоби діагностики якості вищої освіти включають в себе систематичний поточний контроль знань, підсумковий контроль знань, тести (тестові завдання), практичні задачі, ситуаційні вправи, пакети комплексних контрольних робіт для комплексної перевірки знань з навчальних дисциплін. Вони розроблені науково-педагогічними працівниками кафедр факультету з урахуванням вимог освітньо-професійної програми, робочих програм навчальних дисциплін.

Методи діагностики успішності навчання є системою контролю якості знань студентів, яка сприяє формуванню системних та комплексних знань, стабільної самостійної роботи впродовж навчання,

підвищення об'єктивності оцінювання знань та адаптації до вимог, визначених Європейською системою залікових кредитів (ECTS).

Оцінювання знань студентів повинно сприяти реалізації низки завдань, зокрема:

- підвищення мотивації студентів до системного навчання впродовж навчального року, переорієнтація їх цілей з отримання позитивної оцінки на формування комплексних, стійких знань, умінь та навичок;

- відповідність переліку форм та змісту контрольних заходів вимогам освітньо-професійної програми;

- відкритість контролю, яка базується на ознайомленні студентів на початку вивчення дисципліни з переліком, формами та змістом контрольних завдань, критеріями та порядком їх оцінювання;

- подолання елементів суб'єктивізму при оцінюванні знань, що забезпечується виконанням індивідуальних завдань, проведенням заліку/екзамену;

- розширення можливостей для всебічного розкриття здібностей студентів, розвитку їх творчого мислення та підвищення ефективності навчального процесу.

Навчальна дисципліна «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» вивчається протягом двох семестрів. Формами підсумкового контролю є: в першому семестрі – залік, в другому семестрі – екзамен. На залік/екзамен виносяться вузлові питання, типові комплексні завдання, що потребують чіткої відповіді та вміння синтезувати отримані знання і застосовувати їх при вирішенні практичних завдань. Оцінювання знань студентів здійснюється шляхом поточного контролю (тести для самоперевірки, реферативні доповіді, практичні задачі, ситуаційні вправи, контрольні тести за змістовними модулями) та семестрового підсумкового контролю (залік/екзамен).

Поточний контроль. За результатами оцінювання кожного змістового модуля студентам виставляються бали. Максимальна кількість балів, що може набрати студент у семестрі за один змістовний модуль, дорівнює 30 балам. За два змістовних модулі студент може одержати максимум 70 балів.

Підсумковий контроль. Результати підсумкового контролю (залік/екзамен) оцінюються за шкалою від 0 до 30 балів. У підсумку, оцінювання знань студентів здійснюється за 100-бальною системою.

Орієнтовні форми контролю знань на семінарських/практичних заняттях: усне опитування; реферативна доповідь (виступ на задану тему); доповнення доповідей та участь у дискусії; експрес опитування (письмове у формі тестів); рішення практичних задач; розв'язання ситуаційних вправ; контрольне тестування за змістовними модулями.

У випадку відсутності студента на лекції або семінарському/практичному занятті він зобов'язаний відпрацювати пропущене заняття в поза аудиторний час (час консультацій викладача). Невідпрацьовані заняття вважаються не зарахованими і за них не нараховується оцінка в балах. За 10 днів до початку екзаменаційної сесії викладач припиняє приймати відпрацювання у студентів.

Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності (I семестр)

Поточний контроль								Підсумковий контроль	Сума балів
Змістовий модуль 1				Змістовий модуль 2					
T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8		
до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.	до 10 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.		
Контрольне тестування за змістовним модулем 1: від 0 до 15 балів						Контрольне тестування за змістовним модулем 2: від 0 до 15 балів		від 0 до 30 балів	100 балів
Разом: від 0 до 70 балів									

Шкала оцінювання: національна та ECTS

Сума балів за всі види навчальної діяльності	Оцінка ECTS	Оцінка за національною шкалою
		для заліку
90–100	A	зараховано
85–89	B	зараховано
75–84	C	
70–74	D	зараховано
60–69	E	
35–59	FX	незадовільно з можливістю повторного складання
0–34	F	незадовільно з обов'язковим повторним вивченням дисципліни

Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності (II семестр)

Поточний контроль										Підсум- ковий конт- роль	Сума балів
Змістовий модуль 1					Змістовий модуль 2						
T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8	T9	T10		
до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.	до 5 бал.		
Контрольне тестування за змістовним модулем 3: від 0 до 10 балів					Контрольне тестування за змістовним модулем: від 0 до 10 балів					від 0 до 30 балів	100 балів
Разом: від 0 до 70 балів											

Шкала оцінювання: національна та ESTS

Сума балів за всі види навчальної діяльності	Оцінка ECTS	Оцінка за національною шкалою
		для заліку
90–100	A	відмінно
85–89	B	добре
75–84	C	
70–74	D	задовільно
60–69	E	
35–59	FX	незадовільно з можливістю повторного складання
0–34	F	незадовільно з обов'язковим повторним вивченням дисципліни

**2. ТЕМАТИЧНИЙ ПЛАН
НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ
«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ВИДАМИ
ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»**

(I семестр)

Назви тем	Кількість годин							
	Денна форма				Заочна форма			
	усього	у тому числі			усього	у тому числі		
л		с/п	с.р.	л		с/п	с.р.	
Змістовний модуль 1.								
Облік діяльності автотранспортних та будівельних підприємств								
Тема 1: Нормативно-правове регулювання обліку діяльності АТП	4	–	–	4	12	–	–	12
Тема 2: Облік автотранспортних засобів	11	2	4	5	16	2	2	12
Тема 3: Облік запасів на АТП	11	4	2	5	12	–	–	12
Тема 4: Організація обліку реалізації послуг АТП	9	2	2	5	12	–	–	12
Тема 5: Документальне оформлення робіт у будівельному господарстві	9	2	2	5	12	–	–	12
Тема 6: Особливості обліку необоротних, оборотних активів і розрахунків у будівельному господарстві	11	4	2	5	12	–	–	12
Тема 7: Бухгалтерський облік витрат у будівництві	9	2	2	5	16	2	2	12
Контрольне тестування за змістовним модулем 1	12	–	2	10	–	–	–	–
Змістовний модуль 2.								
Особливості обліку основних об'єктів в сільському господарстві								
Тема 8: Особливості обліку в сільському господарстві (рослинництво)	16	6	4	6	16	2	2	12
Тема 9: Особливості обліку в сільському господарстві (тваринництво)	16	6	4	6	12	–	–	12
Контрольне тестування за змістовним модулем 2	12	–	2	10	–	–	–	–
Усього годин	120	28	26	66	120	6	6	108

(II семестр)

Назви тем	Кількість годин							
	Денна форма				Заочна форма			
	усього	у тому числі			усього	у тому числі		
		л	с/п	с.р.		л	с/п	с.р.
Змістовний модуль 1. Особливості бухгалтерського обліку на підприємствах торгівлі								
Тема 1: Основи організації та бухгалтерського обліку у торгівлі	10	4	2	4	12	-	-	12
Тема 2: Облік товарних операцій в оптовій торгівлі	10	4	2	4	12			12
Тема 3: Облік товарних операцій в роздрібній торгівлі	12	4	4	4	12	2	2	8
Тема 4: Облік витрат та фінансових результатів операційної діяльності торгових підприємств	10	4	2	4	12			12
Тема 5: Облік товарів і продуктів у сфері ресторанного господарства	12	4	4	4	12	2	2	8
Контрольне тестування за змістовним модулем 1	8	-	2	6		-	-	
Змістовний модуль 2. Облік рекламної та туристичної діяльності, у житлово-комунальному господарстві, у готелях								
Тема 6: Облік рекламної діяльності	10	4	2	4	12			12
Тема 7: Облік туристичної діяльності	10	4	2	4	12			12
Тема 8: Облік у готелях	10	4	2	4	12	2	2	8
Тема 9: Облік у житлово-комунальному господарстві. Облік у ОСББ	10	4	2	4	12			12
Тема 10: Облік у IT-компаніях	10	4	2	4	12			12
Контрольне тестування за змістовним модулем 2	8	-	2	6		-	-	
Усього годин	120	40	28	52	120	6	6	108

3. ЗМІСТ ЛЕКЦІЙ, ПЛАНИ СЕМІНАРСЬКИХ І ПРАКТИЧНИХ ЗАНЯТЬ, ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТІВ ТА МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ

Змістовний модуль 1 Облік діяльності автотранспортних та будівельних підприємств

ТЕМА 1. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ДІЯЛЬНОСТІ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Лекція

Особливості діяльності автотранспортних підприємств та їхній вплив на організацію обліку. Законодавче підґрунтя обліку діяльності автотранспортних підприємств. Права, обов'язки та відповідальність суб'єкта автотранспортного підприємництва. Штрафні санкції за порушення транспортного законодавства. Документальне оформлення автотранспортних перевезень.

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Нормативно-правове регулювання обліку діяльності автотранспортних підприємств передбачено в багатьох законодавчих і нормативних актах. Так, гарантом здійснення будь-якої підприємницької діяльності, що не вступає у протиріччя із законодавством України, є її Конституція, Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-ІУ, Цивільний Кодекс України 16.01.2003 № 435-ІV. На законодавчому рівні автотранспортна діяльність ж різновид передбачена та регулюється Законом України «Про автомобільний транспорт».

Зокрема, на підприємства автомобільного транспорту, як і на всю підприємницьку діяльність в Україні, розповсюджується закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Окрім того, транспортно-експедиторська діяльність регулюється відповідним Законом «Про транспортно-експедиторську діяльність», прийнятим Верховною Радою України 1 липня 2004 року, № 1955 – IV. Умови патентування підприємницької діяльності передбачено Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності», прийнятим Верховною Радою України від 23 березня 1996 року № 98/96-ВР (з наступними змінами та доповненнями).

Для урегулювання відносин з міжнародного перевезення вантажів Верховною Радою України прийнято 15 липня 1994 року за № 117/94 Закон «Про участь України в Митній конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки МДП». Закон передбачав положення стосовно митної конвенції про міжнародне перевезення вантажів із застосуванням книжки міжнародних дорожніх перевезень від 14 листопада 1975 року.

Оновлена конвенція про міжнародні автомобільні перевезення пасажирів і багажу, підписана 9 жовтня 1997 року і ратифікована 8 квітня 1999 року Законом України від 8 квітня 1999 року № 581-ХІV. На її основі наказом Державної митної служби України від 21 липня 1999 року № 455 затверджено Положення, котрим передбачено порядок допуску автоперевізників України до виконання Міжнародних перевезень вантажів із використанням книжки МДП.

Нормативними чинниками здійснення обліку на автотранспорті забезпечує Міністерство фінансів України. Так, підприємства автотранспорту керуються при здійсненні облікової діяльності Планом рахунків та інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, а також низкою положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Виданням інструкцій для підприємств автотранспорту переймаються, переважно, два міністерства – Міністерство фінансів та Міністерство автомобільного транспорту України. Міністерство фінансів України наказом від 29 грудня 2000 року № 356 затвердило Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку від 11 серпня 1994 року, № 69 видало Інструкцію по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [28];

наказом від 24 травня 1995 року № 88 (з наступними змінами і доповненнями) – Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та ін.

Міністерство автомобільного транспорту своїми наказами затвердило форми квитково-облікових листів (від 24 квітня 1996 року), правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту (від 18 лютого 1997 року № 176 зі змінами та доповненнями), правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні (від 14 липня 1997 року № 363 (зі змінами і доповненнями).

Окрім того, Міністерство транспорту затвердило Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (від 5 лютого 2001 року № 65), Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку (29 грудня 2000 року № 356), Інструкцію про порядок постачання, зберігання, видачі та обліку всіх видів квитків на проїзд в автобусах і таксомоторах, контролю й обліку виручки від перевезення пасажирів.

До нормативного забезпечення обліку діяльності автотранспортних підприємств долучився також Державний комітет будівництва, архітектури та житлової політики України, котрий наказом від 11 травня 1999 року № 116 затвердив Інструкцію про порядок обліку разових квитків на проїзд у міському електротранспорті та абонементних квитків на проїзд у міському громадському транспорті України і форм облікових документів № 1 (разові квитки), № 2 (абонементні квитки), № 3 (дорожній лист).

Наслідком колективної роботи кількох міністерств і відомств стала Інструкція про порядок приймання, транспортування, зберігання, відпуску та обліку нафти та нафтопродуктів на підприємствах і в організаціях країни, затверджена спільним наказом Держнафтогазпрому, Мінекономіки, Мінтрансу, Держстандарту, Держкомстату України від 2 квітня 1998 року № 81/38/101/235/122.

Основним регулюючим нормативно-правовим чинником щодо діяльності автотранспортних підприємств в Україні є Закон України «Про автомобільний транспорт». Цим законом регламентовано відносини між автомобільними перевізниками, замовниками транспортних послуг, органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування, пасажирями, власниками транспортних засобів,

атакожвідносинизюридичними та фізичними особами – суб'єктами підприємницької діяльності, які забезпечують діяльність автомобільного транспорту та безпеку перевезень. Його положення є тим підґрунтям, на якому розбудовується вказана господарська діяльність і створюються системи управління з функціональною розгалуженістю, адекватною певним організаційним утворенням – суб'єктам автотранспортного підприємництва.

Згідно із Законом України «Про автомобільний транспорт», розрізняють *внутрішні та міжнародні перевезення пасажирів і вантажів*.

Внутрішня автотранспортна діяльність охоплює перевезення між пунктами відправлення та призначення, розташованими на території України, та комплекс допоміжних операцій, пов'язаних з цими перевезеннями (завантаження та розвантаження, перевантаження на інший вид транспорту чи транспортний засіб, сортування, пакування, обмірювання та маркування вантажу, накопичення, формування або дроблення партій вантажу, його зберігання, транспортно-експедиційні послуги), а також технологічне перевезення, що здійснюється в межах одного виробничого об'єкта без виїзду на автомобільні дороги загального користування.

Міжнародні перевезення пасажирів і вантажів здійснюються відповідно до укладених державою міжнародних договорів. Додержання умов цих договорів забезпечує центральний орган виконавчої влади України з питань автомобільного транспорту. У межах своїх повноважень цей виконавчий орган повинен забезпечити:

- видачу дозвільних документів на міжнародні перевезення пасажирів і вантажів;
- розробку пропозиції щодо розвитку міжнародного співробітництва у сфері міжнародних перевезень пасажирів і вантажів;
- участь у проведенні заходів щодо укладання міжнародних договорів з питань міжнародних перевезень пасажирів і вантажів;
- контроль за виконанням міжнародних договорів України з питань міжнародних перевезень пасажирів і вантажів.

Здійснення виробничої діяльності підприємствами автомобільного транспорту загального користування відбувається шляхом надання послуг у сфері внутрішньо-міських, внутрішньо-обласних, міжміських та міжнародних перевезень.

За належністю підприємства автомобільного транспорту поділяють на *відомчі й загального* користування. Перші обслуговують конкретну галузь економіки і є власністю підприємств цієї галузі.

За формою власності автотранспортні підприємства (АТП) поділяються на *державні, зі змішаною формою власності та приватні*.

За цих умов важливе значення на підприємствах автотранспорту має належна організація обліку. Якщо в Плані рахунків для обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи, грошових коштів та інших об'єктів обліку наводиться майже однакова, характерна для всіх галузей України методика, то в обліку витрат і доходів, пов'язаних з автомобільними перевезеннями, є певна специфіка.

Автомобільний транспорт України, як державного, так і приватного сектору, поділяється на *вантажний, пасажирський та транспортно-експедиційний*. Звідси й автоперевезення поділяють на *вантажні та пасажирські*.

Для надання послуг у сфері перевезень вантажним автотранспортом автоперевізники організаційно об'єднуються в автотранспортні підприємства. Основу виробничої бази автотранспортного підприємства складають автомашины, причепа й напівпричепа, тобто рухомий склад, на якому здійснюються автомобільні перевезення. Автомобільні перевезення за місцем їх здійснення поділяють на *внутрішньо-міські, внутрішньорайонні і міжміські*. Облік перевезень в автотранспортному підприємстві повинен бути організований окремо за кожним видом.

Основним показником діяльності автотранспортних підприємств є кількість *перевезеного вантажу*. Окрім того, *особливістю вантажних перевезень є вантажопідйомність* автотранспорту за його моделями – тонни перевезеного вантажу. Отже, в автотранспортних підприємствах слід організувати облік рухомого складу за моделями автотранспорту з різною вантажопідйомністю.

Послуги пасажирського автомобільного транспорту поділяють на *послуги з перевезення пасажирів автобусами, в таксі та легкових автомобілях на замовлення*.

Автобус – транспортний засіб, який за своєю конструкцією та обладнанням призначено для перевезення пасажирів з кількістю місць для сидіння більше ніж дев'ять з місцем водія включно.

Таксі – легковий автомобіль, обладнаний розпізнавальним ліхтарем помаранчевого кольору, який встановлюється на даху автомобіля, діючим таксометром, сигнальним ліхтарем із зеленим та червоним світлом, розташованим у верхньому правому кутку лобового скла, і який має нанесені композиції з квадратів, розташованих у шаховому порядку на дверцятах автомобіля з лівого та правого боків, призначений для надання послуг з перевезення пасажирів та їх багажу в індивідуальному порядку.

Послуги з перевезення пасажирів автобусами можуть надаватися за видами режимів організації: *регулярні, регулярні спеціальні, нерегулярні*.

Регулярні пасажирські – перевезення пасажирів на автобусному маршруті загального користування за умовами, визначеними паспортом маршруту (схема маршруту, розклад руху, таблиця вартості проїзду, графіки режимів праці та відпочинку водіїв), який затверджується у встановленому порядку органами виконавчої влади та органами місцевого самоврядування або уповноваженими органами договірних сторін у разі міжнародних перевезень.

Регулярні спеціальні пасажирські перевезення відрізняються від регулярних пасажирських тим, що вони здійснюються для певних категорій пасажирів (працівників підприємств, студентів, школярів, туристів, екскурсантів тощо). *Нерегулярні пасажирські перевезення* здійснюються за замовленням юридичної або фізичної особи з укладанням договору у письмовій формі на надання послуг.

Автобусні маршрути за видами сполучень поділяються на: *міські* (не виходять за межі території населеного пункту), *приміські* (з'єднують населені пункти, протяжність маршруту не перевищує 50 км), *міжміські* (з'єднують населені пункти, протяжність маршруту перевищує 50 км), *міжнародні* (перетинається кордон України).

На приміських та міських маршрутах дозволяється перевозити стоячих пасажирів автобусами, які за своєю конструкцією мають відповідні місця у кількості, передбаченій технічною характеристикою транспортного засобу та визначеній у реєстраційних документах на цей транспортний засіб.

На міжнародних та міжміських маршрутах дозволяється перевозити пасажирів з обов'язковим наданням їм місць для сидіння. На маршрутах понад 500 км у рейс повинно їхати два водії.

Перевезення пасажирів на автобусному маршруті загального користування можуть здійснюватися у режимах: *звичайному, експресному, маршрутного таксі*.

При *звичайному режимі* перевезення пасажирів здійснюється з дотриманням усіх зупинок, передбачених розкладом руху. При *експресному режимі* перевезення пасажирів здійснюється за звичайним режимом руху, але кількість зупинок складає не більше 25 % кількості зупинок за розкладом руху.

У режимі *маршрутного таксі* перевезення пасажирів здійснюється за розкладом руху, в якому визначається час відправлення автобусів з початкового та кінцевого пунктів маршруту з висадкою та посадкою пасажирів на їх вимогу на шляху прямування автобуса в місцях, де це не заборонено правилами дорожнього руху. Послуги з перевезення на таксі надаються громадянам у порядку черги на стоянках таксі та на шляху прямування, а також на замовлення (звичайне, термінове, нічне) усне, письмове чи з використанням електронного зв'язку.

Для забезпечення перевезень організованих груп дітей (понад 10 осіб) необхідно: призначити керівника, відповідального за супроводження дітей під час поїздки; мати на групу з 30 і більше осіб медпрацівника; узгодити маршрут та розклад руху з державною автомобільною інспекцією; запросити водія зі стажем керування автобусом не менше 5 років.

Суб'єктом господарювання в автотранспортній галузі є автомобільний перевізник, який відповідно до законодавства та одержаної ліцензії надає послугу за договором перевезення пасажирів транспортним засобом, за умови використання останнього на законних підставах. Згідно з Законом «Про автотранспорт», автомобільний перевізник пасажирів на договірних умовах має право:

- скасовувати рейси своїх транспортних засобів за обставин, які він не міг передбачити і яким не міг запобігти, повернувши пасажиром кошти, сплачені за перевезення; обмежувати або припиняти перевезення в разі стихійного лиха, епідемії або іншої надзвичайної ситуації;

- скасовувати рух транспортних засобів у разі виникнення загрози життю пасажирів чи безпеці вантажів;

• зазначати в багажній квитанції стан багажу, який має зовнішні пошкодження, або відмовлятися від його перевезення в разі заперечення пасажиром щодо такого зазначення.

У процесі діяльності автоперевізник зобов'язаний:

1) забезпечувати дотримання персоналом вимог законодавства про автомобільний транспорт;

2) забезпечувати контроль технічного та санітарного стану автобусів чи таксі перед початком роботи;

3) забезпечувати проведення щозмінного передрейсового та післярейсового медичного огляду водіїв транспортних засобів;

4) забезпечувати водія необхідною документацією;

5) утримувати транспортні засоби в належному технічному та санітарному стані, забезпечувати їх своєчасне подання для посадки пасажирів та відправлення;

6) забезпечувати проїзд пасажирів до зупинок чи місця призначення за маршрутом без додаткових витрат у разі припинення поїздки через технічну несправність транспортного засобу.

Окрім того, автомобільний перевізник повинен:

7) виконувати вимоги законодавчих і нормативно-правових актів України у сфері перевезень;

8) утримувати транспортні засоби в належному технічному і санітарному стані та забезпечувати їх зберігання;

9) забезпечувати контроль технічного і санітарного стану транспортних засобів перед виїздом на маршрут;

10) забезпечувати проведення медичного контролю стану здоров'я водіїв;

11) забезпечувати умови праці та відпочинку водіїв згідно з вимогами законодавства;

12) забезпечувати проведення стажування та інструктажу водіїв у визначеному порядку;

13) забезпечувати безпеку дорожнього руху;

14) забезпечувати водіїв відповідною документацією на перевезення пасажирів;

15) організувати підвищення кваліфікації керівників і спеціалістів – один раз на п'ять років; з питань безпеки перевезень, охорони праці та пожежної безпеки – один раз на три роки (якщо автоперевізник має десять і більше транспортних засобів).

За порушення транспортного законодавства передбачена система штрафних санкцій. Встановлення кількох порушень одночасно не зменшує суму штрафу: автоперевізник штрафується за кожне з наявних порушень.

Транспортно-експлуатаційне обслуговування включає в себе комплекс робіт, пов'язаних із підготовкою, відправленням і одержанням вантажів, а також послуги з транспортного обслуговування населення (підготовку вантажів до перевезень, організацію перевезень, навантажувально-розвантажувальні роботи, складські операції з короткотермінового зберігання вантажів, експедирування за зовнішньоторговими операціями, операції з обслуговування населення – приймання вантажів, їх пакування, доставка квитків додому тощо). Виконання всіх цих робіт організовується на договірній основі. Договори, що складаються між окремими замовниками і автотранспортним підприємством, зводять у єдиний пакет замовлень. Формуванням замовлень може займатись окремий транспортно-експедиційний пункт (транспортно-експедиційне підприємство).

Облік замовлень на виконання автотранспортних послуг ведеться у спеціальній книзі приймання замовлень. На основі даних про замовлення, які надійшли протягом доби, складається заявка на необхідну кількість автомобілів за типами й марками. Потім диспетчер складає зведену заявку, яку направляє до автотранспортного підприємства. Прийомні пункти, приймаючи замовлення від населення, одержують готівку й оформляють квитанції про оплату вартості транспортно-експедиційних послуг.

Облік роботи автомобілів на транспортно-експедиційному обслуговуванні ведеться працівниками у картці обліку роботи автомобілів. Картка заповнюється у двох примірниках на основі добових звітів відділень (диспетчерських пунктів) і договору із замовником.

Найпоширенішою формою обліку в автотранспортних підприємствах є журнально-ордерна форма обліку. Вона застосовується, здебільшого, у великих автотранспортних підприємствах. У приватних автотранспортних підприємствах застосовуються спрощена та проста форми обліку із застосуванням певного набору відомостей залежно від кількості облікових операцій, а також Журналу-Головної. При цьому широко застосовується комп'ютерна форма ведення бухгалтерського обліку.

У структурних підрозділах транспортних підприємств, виділених в окремі виробничі одиниці, які належать до інших галузей народного господарства (промисловість, будівництво та ін.), облік витрат і доходів здійснюється відповідно до особливостей цих галузей з урахуванням специфіки автоперевезень.

У ст. 16 Закону України «Про дорожній рух» наведено перелік документів, якими повинна супроводжуватись діяльність перевізника-водія.

Окремо у Законі «Про автотранспорт» визначено перелік документів, що дають дозвіл перевізнику-юридичній особі для здійснення її діяльності.

Договір про нерегулярні пасажирські перевезення автобусом або легковим автомобілем на замовлення укладається замовником та автоперевізником і вважається укладеним з моменту його підписання.

Документальне оформлення вантажних перевезень децю відрізняється від документування діяльності пасажирських перевізників, що обумовлено наявністю матеріальної складової – вантажів з їх габаритами, небезпечністю тощо.

Договір перевезення пасажирів на таксі набирає чинності з моменту посадки пасажирів і діє до моменту його висадки у пункті призначення.

Договір про перевезення вантажу автомобільним транспортом укладається відповідно до цивільного законодавства між замовником та виконавцем у простій письмовій формі. У ньому обов'язково зазначаються такі реквізити: найменування та місцезнаходження сторін; найменування та кількість вантажу, його пакування; умови та термін перевезення; місце та час завантаження і розвантаження; вартість перевезення; інші умови, узгоджені сторонами. Предметом договору перевезення вантажу є платні послуги перевізника з доставки довіреного йому відправником вантажу до пункту призначення та видачі його одержувачу.

До міжнародних перевезень пасажирів та вантажів допускаються резиденти України, які мають досвід роботи на внутрішніх перевезеннях на договірних умовах не менше трьох років, склали обов'язковий письмовий екзамен на професійну придатність. Право на керування автобусами на міжнародних маршрутах мають водії, які останні три роки працюють водіями автобусів.

При виконанні міжнародних перевезень пасажирів необхідно мати такі документи: дозволи іноземних країн, на території яких буде здійснюватися перевезення; ліцензійну карту на транспортний засіб; свідоцтво про реєстрацію транспортного засобу; сертифікат відповідності вимогам країн з безпеки руху, екологічної безпеки та енергозбереження, на території яких буде здійснюватися перевезення; список пасажирів (при нерегулярних та маятникових перевезеннях); квитково-облікову документацію; схему маршруту.

При здійсненні міжнародних перевезень вантажу замість списку пасажирів та схеми маршруту необхідно мати дозвіл щодо узгодження умов та режимів перевезення в разі перевищення вагових або габаритних обмежень.

Для надання послуг з перевезення пасажирів і вантажів автомобільним транспортом загального користування і таксі необхідно мати ліцензію.

Ліцензія на надання послуг з міжнародних перевезень дає можливість займатися таким самим видом діяльності і в Україні. Якщо перевезення здійснюються суб'єктом підприємницької діяльності для забезпечення власних потреб, то ліцензія на автомобільні перевезення не потрібна.

Основним первинним документом обліку роботи автобусів і нарахування заробітної плати водіям є подорожній лист для міських і приміських маршрутів. Він виписується в одному примірнику диспетчером і видається водієві. У пасажирських АТП застосовують одноденні й багатоденні подорожні листи автобусів. Останні використовують протягом місяця.

Крім обслуговування рейсових маршрутів, автобуси АТП здійснюють перевезення за разовими замовленнями. Для цього ведеться книга замовлень, в якій реєструється рух подорожніх листів та довідок замовників.

Облік експлуатаційної роботи автобусів здійснюється на основі даних подорожніх листів у картках обліку роботи автобусів, які відкриваються на місяць. Облік роботи легкових автомобілів-таксі також ведеться згідно з подорожніми листами.

Робота кожного легкового автомобіля-таксі фіксується в особових картках, які потім узагальнюються у зведеній відомості обліку роботи легкових автомобілів. У ній відображаються міра використання

парку легкових машин, простої за видами причин, виконання плану доходів, визначаються економія або перевитрата палива.

Одним із основних впливових чинників на організацію обліку в автотранспортних підприємствах є технічний стан засобів перевезення – автомобілів. Щоденно диспетчер складає разом з іншими службами диспетчерський рапорт, який є основою для використання його керівництвом автотранспортного підприємства у прийнятті рішень щодо підвищення технічної готовності парку автомобілів. Водночас, бухгалтерія веде оперативний облік випуску автомобілів на лінію. Окрім того, бухгалтерією у спеціальному журналі ведеться облік замовлень на перевезення вантажів. Замовлення реєструються в міру їх надходження від клієнтів.

Реєстром аналітичного обліку і водночас основним первинним документом, за яким обліковується робота вантажних автомобілів, є подорожній лист. Бухгалтерія видає подорожні листи працівникам відділу експлуатації підзвіт. Своєю чергою, відділ експлуатації видає подорожній лист водієві щоденно перед виїздом з гаражу. При відрядній оплаті застосовують щоденні листи; при поєдинній – подорожні листи можуть складатись щоденно або за місяць загалом. Після закінчення роботи (зазвичай, робочого дня) водій повертає подорожній лист диспетчерові, який робить записи в листі про виконання виробничого завдання. Фактичні витрати пального у цьому самому листі вказує водій, а всі інші дані про виконану роботу та техніко-економічні показники заповнюються працівниками відповідних відділів автотранспортного підприємства та замовником.

Згідно з даними подорожнього листа вантажного автомобіля здійснюється облік його роботи, витрат пального, нараховуються заробітна плата та нарахування на неї на соціальні заходи як водіям, так і іншим працівникам, які виконують роботи з перевезення вантажів, проводяться розрахунки за виконану транспортну роботу. Відпущені працівникам відділу експлуатації підзвіт подорожні листи бухгалтерія списує у видаток згідно з реєстрами, складеними за даними журналу обліку руху подорожніх листів. У журналі записується кожен документ, виданий водієві, і контролюється повернення цього листа диспетчеру.

При видачі подорожнього листа диспетчер обов'язково перевіряє за журналом здавання водієм попереднього листа, яку він фіксує своїм підписом. Журнал відкривається на кожен рік, і всі подорожні

листи в ньому, починаючи з 01.01, суворо нумеруються з першого номера. На основі замовлень на перевезення вантажів, подорожніх листів, товаротранспортних накладних та інших документів, що підтверджують виконання роботи замовником (клієнтом), бухгалтерія автотранспортного підприємства або відділ експлуатації виписують рахунки на оплату перевезень. У разі зриву перевезень з вини клієнта водієм складається акт про невиконання замовлення.

Облік фактично виконаних обсягів перевезень вантажів згідно з контрактами та договорами ведеться в картці виконання договорів та контрактів на перевезення вантажів. Картка відкривається автотранспортним підприємством на кожного клієнта, з яким укладено договір або контракт. Облік у картках ведеться щомісячно.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
3. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті : наказ Міністерства транспорту України від 5 лютого 2001 р. № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01#Text>
4. Положення про технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту : наказ Міністерства транспорту України від 30 березня 1998 р. № 102. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98#Text>
5. Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом : наказ Міністерства інфраструктури України від 15 липня 2013 р. № 21. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1282-13#Text>
6. Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту : наказ Міністерства транспорту України від 18 лютого 1997 р. № 176. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/176-97-%D0%BF#Text>
7. Правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні : наказ Міністерства транспорту України від 14 липня 1997 р. № 363. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98#Text>

8. Експлуатаційні норми середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі : наказ Міністерства транспорту України від 20.05.06 р. № 488. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0712-06#Text>
9. Експлуатаційні норми середнього ресурсу акумуляторних свинцевих батарей колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі : наказ Міністерства транспорту України від 20.05.06 р. № 489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0695-06#Text>
10. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки. 2-ге вид. К. : ЦУЛ, 2010. 392 с.
11. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : підручник / Л. Дейнека. Луцьк, 2017. 271 с.
12. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності / І.В. Чернікова, Г.С. Дергільова, І.В. Нестеренко. Х. : Вид-во «Форт», 2015. 200 с.
13. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : навч. посібник / Я.Д. Крупка, М.Б. Кулинич, А.Т. Сафарова. Луцьк : Вежа-Друк, 2016. 452 с.
14. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник. К. : КНЕУ, 2013. 233 с.

ТЕМА 2. ОБЛІК АВТОТРАНСПОРТНИХ ЗАСОБІВ

Лекція

Організація обліку автотransпортних засобів. Облік надходження об'єктів основних засобів. Облік витрат на технічне обслуговування та ремонт автотransпортних засобів. Облік операцій з оренди транспортних засобів. Облік операцій з вибуття транспортних засобів.

Практичне заняття

І. Розгляд теоретичних питань

1. Організація обліку автотransпортних засобів.
2. Облік надходження об'єктів основних засобів.
3. Облік витрат на технічне обслуговування та ремонт автотransпортних засобів.
4. Облік операцій з оренди транспортних засобів.
5. Облік операцій з вибуття транспортних засобів.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задача

Задача 1. АТП придбало для керівника автомобіль за 24 000 грн (в т. ч. ПДВ – 4000 грн), за доставку – 300 грн (в т. ч. ПДВ – 50 грн), страхування ризиків при доставці – 120 грн, вартість реєстрації – 350 грн. Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 2. АТП ліквідує автомобіль ІЖ-2715 1986 року випуску. Автомобіль придбано в 1997 році по ціні 4800 грн (в т. ч. ПДВ – 800 грн). первісна вартість – 4000 грн, знос на момент ліквідації – 3800 грн. В результаті ліквідації оприбутковано запасні частини на суму 900 грн. Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 3. Підприємство заключило договір міні на суму 18 000 грн (в т. ч. ПДВ – 3000 грн) відповідно до договору АТП передає автомобіль ГАЗ-21093, первісна вартість якого складає 25 000 грн, знос – 12 000 грн, а в обмін отримує гідравлічний прес вартістю 15 000 грн (в т. ч. ПДВ – 2500 грн) та 3000 грн доплата.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 4. Підприємство заключило договір міні на суму 27 000 грн (в т. ч. ПДВ – 4500 грн) відповідно до договору АТП передає автомобіль МАЗ-9758, первісна вартість якого складає 40 000 грн, знос – 19 000 грн, а в обмін отримує товари.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 5. На СТО проведено роботи по ремонту та технічному обслуговуванню автомобіля, який обслуговує директора, на суму 5000 грн, крім того ПДВ – 1000 грн.

Витрати розподілені наступним чином: ремонт двигуна, в результаті чого збільшився ресурс його роботи на 5 років, – 3500 грн, крім того ПДВ – 700 грн. Встановлення шин – 100 грн, крім того ПДВ – 20 грн. Вартість шин – 1400 грн, крім того ПДВ – 280 грн.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Самостійна робота

Завдання для самостійної роботи студентів

Реферати на теми:

1. Облік технічного обслуговування автомобіля в сервісному центрі.
2. Дорожньо-транспортна пригода: відшкодування збитків і ремонту автомобіля.

Методичні вказівки до вивчення питань теми

До основних засобів транспортного підприємства відносять рухомий склад, адміністративні будівлі, виробничий і господарський інвентар тощо.

До основних виробничих засобів відносять засоби праці: рухомий склад, вантажно-розвантажувальні машини і обладнання, виробничі і адміністративні будівлі, споруди, виробничий інвентар. Основні невиробничі засоби: будинки культури, житлові будинки, гуртожитки та інші предмети невиробничого характеру, що використовуються у житловому комунальному, культурному обслуговуванні працівників АТП.

Об'єкти, що знаходяться в експлуатації, відносяться до діючих. До складу недіючих відносять ОЗ в запасі та на консервації. Основою виробничої бази в АТП є вантажні, легкові, спеціалізовані автомобілі, причепа і напівпричепа, автобуси, тобто рухомий склад на якому здійснюються перевезення.

Інвентарним об'єктом є кожний окремий об'єкт зі всіма належними йому пристосуваннями і приладдям. Поняття інвентарного об'єкту залежить від його належності до певної класифікаційної групи основних засобів. Так, інвентарним об'єктом рухомого складу буде автомобіль з шинами, агрегатами і комплектом інструментів, які знаходяться при ньому.

Рухомий склад крім інвентарного номеру має державний номерний знак, який отримується в ДАІ. При ліквідації об'єкта номерний знак здається в ДАІ, а при передачі іншому підприємству, об'єкт проходить перереєстрацію в ДАІ.

На автотранспортному підприємстві при обліку рухомого складу застосовуються наступні документи: інвентарна картка обліку основних засобів; інвентарна картка групового обліку основних

засобів; опис інвентарних карток по обліку основних засобів; інвентарна книга обліку основних засобів; картка обліку руху основних засобів; інвентарний список основних засобів, які знаходяться на одній території; розрахунок амортизації по автотранспорту.

Одночасно з присвоєнням інвентарного номеру, на підставі акту приймання і технічного паспорту на кожний інвентарний об'єкт складається інвентарна картка, яка відкривається на весь строк служби об'єкту. В ній відображається первісна вартість об'єкту, що надійшов, норма амортизації, дата надходження, джерело придбання, технічна характеристика, в подальшому – вартість ремонту, рух та вибуття.

Рік виготовлення транспортного засобу для запису в інвентарну картку визначається за технічними і реєстраційними документами, кодами ідентифікаційних номерів транспортного засобу та документами, що підтверджують право володіння.

У випадку відсутності можливості встановлення року виготовлення автомобіля або за наявності реальних сумнівів щодо достовірності записів у документах рік виготовлення транспортного засобу визначається на підставі експертного висновку реєстраційно-екзаменаційних підрозділів поліції.

Якщо виникають труднощі з визначенням країни виробника транспортного засобу (на автомобілі кузов виготовлений в одній країні, двигун – в іншій, інші вузли – в третій), то країна виготовлення транспортного засобу визначається за кузовом.

Форми, які застосовуються для технічного обліку рухомого складу: технічний паспорт автомобіля; таблиць обліку роботи; акт про поломку; акт про технічний стан автомобіля; акт про технічну непридатність спідометра, таксометра; акт про дорожньо-транспортну пригоду з матеріальним збитком; акт ліквідації ОЗ; приймально-здавальний акт.

Купівля-продаж автомобіля супроводжується оформленням специфічних документів. Їх кількість і склад залежить від того, хто виступає в ролі продавця. Наприклад: при придбанні автомобіля у юридичної особи, необхідно: довідка – рахунок, номерний знак, товарно-касовий чек, платіжне доручення, податкова накладна, нотаріально-засвідчений договір купівлі-продажу, тех. паспорт тощо.

При придбанні у фізичної особи – довідка – рахунок, тех. паспорт, товарно-касовий чек, нотаріально-засвідчений договір тощо.

В бухгалтерському обліку вартість придбаного автомобіля (в т. ч. і вартість запасних частин, що входять згідно технічної документації в комплект автомобіля) після введення його в експлуатацію відображається по дебету рахунку 10 «Основні засоби» на субрахунку 105 «Транспортні засоби».

На Україні придбавають автотранспортні засоби із різних держав, тому обов'язково таке придбання пов'язане із митними платежами. Так, наприклад, розмір митних платежів з легкових автомобілів, які є підакцизними товарами, визначається виходячи з наступного:

- митний збір у розмірі 0,2 % від митної вартості автомобіля;
- мито і акцизний збір – виходячи з об'єму двигуна, що визначений у кубічних сантиметрах. Розміри акцизного збору встановлені Податковим кодексом України.

- податок на додану вартість у розмірі 20%. База оподаткування визначається виходячи з документально засвідченої вартості автомобіля (яка не повинна бути меншою за митну вартість автомобіля) з урахуванням належних до сплати мита, акцизного та митного зборів.

Автомобілі належать до об'єктів основних засобів, які не потребують монтажу. У той же час з точки зору бухгалтерського обліку і оподаткування є деякі особливості операцій з придбання автомобілів: як нових так і таких, що були в експлуатації; у осіб, непов'язаних і пов'язаних з платником податку; за грошові кошти, за бартером, а також шляхом видачі векселя; на території України і за її межами.

Витрати на придбання автомобіля складають його первісну вартість і підлягають амортизації. Бухгалтерський облік витрат на придбання здійснюється на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» субрахунок 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» у кореспонденції з кредитом рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

При придбанні автомобіля у фізичної особи, яка не є суб'єктом підприємницької діяльності, сума ПДВ покупцю не відшкодовується.

Якщо придбання автомобільного транспорту у фізичних осіб здійснюється через посередників (комісійний магазин або біржу), виплата грошей продавцю здійснюється через рахунок посередника. Якщо гроші виплачуються безпосередньо покупцем, тоді договір

завіряється нотаріально, зі сплатою державного мита. Мито в документах про сплату нотаріальних послуг виділяється окремо. До вартості автомобіля включається сума оплати за договором і вартість нотаріальних послуг. ПДВ при придбанні у фізичної особи відсутній.

Оціночна вартість майна, що вноситься до статутного капіталу, погоджується із засновниками підприємства. Якщо відсутні документи, які підтверджують вартість цього майна, вартість визначається засновниками, про що складається Протокол зборів засновників. Якщо засновники не можуть дійти спільної думки з оцінки майна, то проводиться експертна оцінка.

При отриманні автомобіля в результаті внеску до статутного капіталу податкові зобов'язання не виникають.

Отримувач основних засобів за умовою їх використання у виробничій діяльності може нараховувати на них амортизацію.

Підприємства мають право передавати належне їм на правах власності майно, в тому числі автомобілі, безкоштовно, тобто без вимог повернення такого майна або компенсації його вартості.

Безоплатна передача автомобільних засобів від підприємства фізичній особі здійснюється на підставі договору дарування, який укладається в письмовій формі.

Автомобіль, отриманий безоплатно, обліковується за вартістю, яка вказана в документах на передачу, тобто первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх справедливій вартості на дату отримання.

Вартість необоротних активів, безоплатно отриманих підприємством від інших осіб, відображається на субрахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи».

У випадку безоплатного отримання підприємством необоротних активів дохід визначається виходячи з суми амортизації таких активів одночасно з її відображенням на субрахунку 745 «Дохід від безоплатно одержаних активів».

Орендні операції проводяться на підставі договору оренди, укладання якого можливе лише із власником автомобіля або з особою, яка має належним чином оформлену та нотаріально завірену довіреність.

Технічний стан автомобіля відображається в акті технічного огляду, копія якого є невід'ємною частиною договору. До договору також додається акт приймання-передачі транспортного засобу.

Бухгалтерський облік орендних операцій регламентуються НП(С)БО 14 «Оренда».

Майно, яке передане в оренду, залишається на балансі орендодавця, а у орендаря обліковується на забалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Прийняті в оперативну оренду транспортні засоби обліковуються у орендаря за інвентарними номерами орендодавця. Автомобіль, переданий у фінансову оренду, включається до складу основних засобів орендаря. При викупі орендарем транспортного засобу, як об'єкта фінансової оренди, після закінчення її терміну оренди, орендодавець на підставі документів на оплату кредитує рахунок 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» в кореспонденції з рахунком 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» на залишкову вартість об'єкта оренди.

ОЗ АТП постійно зношуються, тому знос відображається на рахунках бухгалтерського обліку, але згідно виробленої продукції проводять нарахування амортизації за одним із обраних методів. Амортизація – це систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку корисного використання (експлуатації). Розглядають такі методи нарахування амортизації: прямолінійний; метод зменшення залишкової вартості; метод прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод; виробничий метод.

Данні методи визначені НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Система технічного обслуговування і ремонту транспортних засобів передбачає: підготовку до продажу; технічне обслуговування в період обкатки; щоденне обслуговування; перше технічне обслуговування; друге технічне обслуговування; сезонне технічне обслуговування; поточний ремонт; капітальний ремонт; технічне обслуговування під час консервації транспортних засобів; технічне обслуговування і ремонт транспортних засобів на лінії.

Підготовка до продажу здійснюється як правило торговельним підприємством з метою введення транспортних засобів в експлуатацію. Така підготовка виконується на спеціалізованих пунктах або підприємствах, які реалізують продукцію і здійснюють фірмове обслуговування. У випадку відсутності сервісного обслуговування, підготовку транспортних засобів здійснює покупець. Підготовка до продажу обов'язково включає такі роботи, як зняття з консервації,

очистку, регулювання, заправку, змазку, кріплення, а також перевірку комплектності і працездатності.

Технічне обслуговування (ТО) – це комплекс операцій або операція з підтримання працездатності або справності транспортного засобу в період його використання за призначенням, збереження та транспортування.

Щоденне обслуговування проводиться після роботи з метою підготовки транспортних засобів для подальшої експлуатації та передбачає: перевірку технічного стану; усунення несправностей; заправку експлуатаційною рідиною тощо.

Перше та друге ТО складаються із перевірки стану складових частин автомобіля, змащування вузлів тертя і перевірки рівня рідини, промивка фільтрів тощо.

Сезонне технічне обслуговування здійснюється двічі на рік (весною та восени), проводиться разом з черговим ТО і включає наступні роботи: перевірку акумуляторної батареї; перевірку паливного насоса, тощо.

Витрати, пов'язані із ТО-1, ТО-2, сезонним ТО, в бухгалтерському обліку обліковують на субрахунок 3 до рахунку 23 (233).

Деякі АТП обслуговуються на станціях технічного обслуговування (СТО). Крім ТО автотранспортним засобам проводять поточний та капітальний ремонт. Ремонт – це комплекс операцій з відновлення справності або працездатності виробів, відновлення ресурсів виробів або їх складових частин.

Основними технологічними елементами поточного ремонту є: діагностика робіт, що мають на меті визначення причин, місця несправності, деталі (деталей), що спричинили несправність; визначення найбільш ефективного шляху усунення несправності; виконання робіт; контроль якості робіт.

Витрати на поточний ремонт рухомого та нерухомого складу основних засобів включаються до витрат підприємства.

Підприємства в бухгалтерському обліку вартість поточних ремонтів відносять на рахунки 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати від операційної діяльності» та 97 «Інші витрати».

Під капітальним розуміють ремонт, що здійснюється для відновлення справності та повного відновлення ресурсу виробу із заміною

або відновленням будь-яких частин, у тому числі й базових, що здійснюється підрядним або господарським способом.

В АТП можуть приймати рішення про продаж автомобілів, які йому належать. При цьому автомобіль реалізується за договірною (контрактною) ціною.

Для оформлення продажу автомобіля підприємству необхідно: нотаріально засвідчити підписаний сторонами угоди договір купівлі-продажу; пред'явити акт експертної оцінки (оплата вартості акта оцінки визначається за домовленістю сторін); сплатити держмити; передати автомобіль покупцеві за актом приймання-передачі (ф. 03-1) з доданим до нього технічним паспортом, у якому стоїть відмітка про зняття автомобіля з обліку; видати покупцеві податкову накладну.

Ліквідація транспортних засобів може відбуватися як з власної ініціативи підприємства, так і у зв'язку з їх вимушеною заміною внаслідок розкрадання, знищення тощо.

Для ліквідації транспортного засобу створюється постійно діюча комісія в складі: головного інженера або заступника керівника підприємства; головного механіка або його заступника; головного бухгалтера або його заступника; особи, на яку покладено відповідальність за зберігання основних засобів.

Ліквідацію транспортних засобів оформлюють актом, в якому визначають всі відомості про даний об'єкт.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті : наказ Міністерства транспорту України від 5 лютого 2001 р. № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01#Text>

5. Положення про технічне обслуговування й ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту : наказ Міністерства транспорту України від 30 березня 1998 р. № 102. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0268-98#Text>
6. Порядок і умови організації перевезень пасажирів і багажу автомобільним транспортом : наказ Міністерства транспорту України від 21 січня 1998 р. № 21. *Міністерство транспорту України*. – Електронний ресурс. – Режим доступу: URL: https://www.ktmu.gov.ua/control/uk/publish/officialcategory?cat_id=43145(з змінами та доповненнями). – Назва з титул. екрану.
7. Правила надання послуг пасажирського автомобільного транспорту : наказ Міністерства транспорту України від 18 лютого 1997 р. № 176. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/176-97-%D0%BF#Text>
8. Правила перевезення вантажів автомобільним транспортом в Україні : наказ Міністерства транспорту України від 14 липня 1997 р. № 363. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0128-98#Text>
9. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : підручник / Л. Дейнека. Луцьк, 2017. 271 с.
10. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності / І.Б. Чернікова, Г.С. Дергільова, І.В. Нестеренко. Х. : Вид-во «Форт», 2015. 200 с.
11. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : навч. посібник / Я.Д. Крупка, М.Б. Кулинич, А.Т. Сафарова. Луцьк : Вежа-Друк, 2016. 452 с.

ТЕМА 3. ОБЛІК ЗАПАСІВ НА АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Лекція

Поняття, класифікація і оцінка запасів в АТП. Документування руху запасів АТП. Облік придбання паливно-мастильних матеріалів. Нюанси придбання паливно-мастильних матеріалів з допомогою карточок. Облік використання паливно-мастильних матеріалів в АТП. Розрахунок нормативних витрат палива для автомобілів загального призначення. Облік запасних частин. Розрахунок норми експлуатаційного пробігу автомобільних шин.

Семінар

I. Розгляд теоретичних питань

1. Облік придбання паливно-мастильних матеріалів.
2. Облік використання паливно-мастильних матеріалів.
3. Облік запасних частин.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Задача 1. Підприємство на АЗС придбало талони на 200 л бензину А-95 (ціна 1 л 6,60 грн) на загальну суму 1320 грн, в т. ч. ПДВ – 220 грн. Водію видано в жовтні талони для заправки на 50 л.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 2. Водію видали під звіт на придбання бензину 150 грн. Фактично витрачено на паливо 182,50 грн (25 л по 7,30 грн), в т. ч. ПДВ – 30,42 грн.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 3. 1 числа кожного місяця проводиться інвентаризація залишків ПММ в баках транспортних засобів. На 1.09.2011 року виявлено нестачу 10 л бензину (облікова ціна 1 л 8,60 грн).

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 4. Водію в травні під звіт видали для придбання бензину 400 грн. Відповідно до звіту про використання грошових коштів на придбання 50 л бензину витрачено 390 грн (в т. ч. ПДВ – 65 грн). Витрачено 40 л бензину.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 5. В березні 2011 року підприємство придбало для легкового автомобіля 500 л бензину на суму 1200 грн, в т. ч. ПДВ – 200 грн, в цьому ж місяці витратили 200 л.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 6. По результатам ліквідації зношених запасних частин автомобіля на склад передано матеріали для здачі на металобрухт

по ціні можливої реалізації на суму 100 грн, списані запасні частини реалізували на суму 100 грн, крім того ПДВ – 20 грн.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 7. На початку липня АТП направило водія Іванова К.К. в відрядження на вантажному автомобілі по території України. Під звіт на придбання дизпалива видано 500 грн. В баку автомобіля при виїзді було 20 л ДП по обліковій ціні 27 грн, крім того зі складу ПММ видано 250 л ДП на суму 330 грн.

При поверненні з відрядження водій склав авансовий звіт:

- 200 л ДП на суму 300 грн, в т. ч. ПДВ – 50 грн;
- 100 л ДП на суму 150 грн, в т. ч. ПДВ – 25 грн;
- не використана підзвітна сума 50 грн внесена в касу АТП.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 8. Для автомобілів АТП придбано 1000 л дизельного палива на суму 1000 грн, крім того ПДВ – 200 грн, та 5 л тосолу на суму 20 грн, крім того ПДВ – 4 грн.

Відповідно до подорожніх листів витрати дизпалива склали:

- на легковий автомобіль – 300 л;
- на мікроавтобус, який обслуговує відділ реклами – 600 л.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 9. Бортовий автомобіль ГАЗ-3302 «Газель», базова лінійна норма для якого (H_s) – 16,4 л/100 км, обладнаний дерев'яним каркасом та обтягнутий брезентом. Тому маса автомобіля збільшилася на 100 кг. Автомобіль працює на бензині ($H_g = 2$ л/100 т/км).

Розрахувати тимчасову норму витрат ПММ для даного автомобіля.

Задача 10. На підставі подорожнього листа встановлено, що автомобіль ЗІЛ-431419 при загальному пробігу 217 км виконав транспортну роботу в розмірі 820 т/км в умовах експлуатації, що не потребують застосування надбавок або знижок. Вихідні дані для розрахунку нормативних витрат палива:

- базова лінійна норма витрат палива для бортового автомобіля ЗІЛ-431419 $H_s = 31,0$ л/100 км;

– норма витрат бензину на транспортні роботи становить $H_w = 2,0 \text{ л/100 т/км}$.

Розрахувати нормативні витрати палива.

Завдання для самостійної роботи студентів

Реферати на теми:

1. Придбання палива за готівку: від видачі грошових коштів до надходження на підприємство.
2. Облік ПММ, придбаного водієм в дорозі.
3. Порядок списання зношених запасних частин легкового автомобіля.

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Запаси є однією з важливих і значних складових активів АТП та займають домінуючу позицію у складі витрат. Запаси призначені для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення.

В національних нормативних документах запаси визначено як активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством

Запаси поділяються на виробничі і товарні.

Матеріали, запасні частини і агрегати, автомобільні шини, паливо, МШП, інструменти і спецодяг, які призначені для виробничих потреб, об'єднують в єдину групу – виробничі запаси. Запаси обліковуються по групах економічно обґрунтованої класифікації.

В синтетичному обліку запаси відображаються за первісною собівартістю, під якою розуміється їх вартість за ціною придбання або заготівлі, включаючи транспортне – заготівельні витрати або відхилення від планових цін.

НП(С)БО 9 «Запаси» передбачає наступні методи списання запасів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (Fifo); нормативних затрат; ціни продажу.

Рух запасів на АТП відображається відповідно до виробничої програми норм витрат відповідно первинними документами.

Процес придбання запасів на автомобільному транспорті полягає в тому, що підприємства купують паливо, матеріали, запасні частини й інші цінності, необхідні для нормальної експлуатаційної діяльності. При цьому використовуються документи, які характеризують кількісну і якісну сторони. До документів, що характеризують кількісну сторону відносять: товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура, накладна, специфікація, пакувальні ярлики.

До документів, які характеризують якісний бік, відносять: сертифікати, висновки лабораторій тощо.

Крім документів, які характеризують кількість та якість використовуються розрахункові документи: платіжні вимоги, платіжні доручення, акредитиви тощо. Відпуск запчастин зі складу здійснюється на підставі розрахункових документів: лімітно-забірних карток, вимог, накладних (на передачу агрегатів, запасних частин, при внутрішньому переміщенні). Необхідно пам'ятати, що пальне на АТП надходить з одиницями виміру ваги, а відпуск їх здійснюється за одиницями виміру об'єму.

Ліміт витрачання запасів для виробничих потреб АТП встановлюється відділом постачання або іншим відділом за погодженням з керівником підприємства на підставі відповідних розрахунків планово-виробничого відділу. Встановлені ліміти витрачання матеріалів можуть змінюватися при визначенні залишку матеріалів у виробництві (в майстернях, автоколонах) на початок місяця, зміни якості матеріалів або виправлення помилок, допущених при розрахунку ліміту. Зміна ліміту проводиться особами, яким надано право їх затвердження. Зміна лімітів за минулий період часу не допускається.

При лімітуванні витрачання запасів на експлуатацію і ремонти основними документами для відпуску матеріалів зі складів є лімітно-забірні картки або групові відомості обліку використання лімітів.

Лімітно-забірні картки призначені для оформлення відпуску матеріалів, які систематично використовуються для виготовлення продукції, ремонтів рухомого складу, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів.

Відпуск матеріалів на сторону а також підприємствам АТП, що знаходяться на іншій території оформлюють відповідно товарним документом і пропуском на вивезення/винесення відповідних запасів. На деяких АТП пропуском слугує один із примірників товарне-транспортної накладної, на якій проведено відповідним чорнилом лінію.

Облік ПММ здійснюється за його видами, місцями зберігання, матеріально відповідальним особам. Для обліку надходження і витрачання палива у кількісному і грошовому виразі у Плані рахунків передбачений рахунок 20 «Виробничі запаси», субрахунок 203 «Паливо».

Наявність і рух різних видів палива: рідкого, твердого, газоподібного тощо відображається на окремих субрахунках, тобто до субрахунку 203 «Паливо» згідно з інструкцією пре застосування Плану рахунків відкривають нові субрахунки 2 та 3 порядку, тому для правильної організації обліку ПММ, АТП використовують субрахунки 3 порядку, а крім того допоміжні аналітичні рахунки.

Наприклад: 2031 «Нафтопродукти»; 2032 «Тверде паливо»; 2033 «Газоподібне паливо»; 2034 «Інші види палива».

Аналітичний облік ПММ ведеться за їх видами, місцями зберігання та МВО. У аналітичному рахунку 2031-1 «Нафтопродукти на складі», підприємства, які мають приміщення для збереження ПММ, обліковують наявність і рух усіх видів нафтопродуктів, що знаходяться на нафтоскладах, пунктах заправки, виробничих відділах, у відділеннях, бригадах, у ваговому і грошовому виразі.

На аналітичному рахунку 2031-2 «Нафтопродукти в талонах» обліковують талони на бензин, дизельне паливо і мастильні матеріали в одиницях виміру, зазначених у талонах і у вартісному виразі отримані матеріали відповідними особами.

На аналітичному рахунку 2031-3 «Нафтопродукти в баках транспортних засобів» обліковується бензин і дизельне паливо, отримані водієм з нафтоскладу і АЗС.

Основою для списання палива в Дт 2031-3 є *відомість обліку видачі нафтопродуктів і подорожній лист*.

Сальдо на кінець місяця по цьому субрахунку 2031-3 повинне відповідати наявності палива в баках на цю дату. Тому, на кожне перше число місяця здійснюється інвентаризація залишків палива в баках

із складанням інвентаризаційного опису. Основою для списання палива що рахується в баках транспортних засобів, є *зведена відомість обліку витрат ПММ*, яка складається на основі карток обліку витрат палива по всіх автомобілях в розрізі видів палива.

На аналітичному рахунку 2032 «Тверде паливо» обліковується вугілля, торф, дрова та інші відходи виробництва; інші вторинні МЦ, що використовують як тверде паливо.

На субрахунку 2033 «Газоподібне паливо» обліковують газоподібне паливо, скраплений газ, що знаходиться на складі або підзвіті у водіїв.

По кожному виду палива ведуть кількісний облік: бензин – за його марками в літрах; ДП – в літрах; скраплений нафтовий газ – в літрах скрапленого газу; скраплений природний газ – в м. куб.; моторні, спеціальні, пластикові масла – в літрах.

В зв'язку із тим, що норми витрат бензину і ДП встановлено в літрах, ПММ на складах і у сховищах ведуть в літрах і в кілограмах.

На АТП користуються послугами АЗС свого підприємства та інших підприємств.

Якщо АЗС свого підприємства, то основним документом на списання пального будуть наступні документи: відомість обліку видачі нафтопродуктів; звіт МВО АЗС; подорожній лист; картка обліку витрат палива автомобіля; зведена відомість обліку витрат ПММ за місяць.

Якщо АЗС сторонні, то основні документи: подорожній лист; особова картка водія; розрахунок за економією ПММ (премія); розрахунок перевитрат ПММ (віднесено на водія, підприємство); чек РРО АЗС; авансовий звіт водія.

Заправка автомобіля може здійснюватися як за готівку, так і в безготівковому варіанті.

При заправці автомобіля на сторонній АЗС за готівку водій отримує готівку два рази на місяць і при цьому складає авансовий звіт.

Закупка нафтопродуктів за безготівковий рахунок здійснюється декількома способами, а саме:

1) якщо підприємство має гараж, спеціальні ємності для зберігання, то заправка палива в баки машин здійснюється в гаражі;

2) заправка паливом здійснюється у підприємства, яке торгує нафтопродуктами (за відомостями);

3) шляхом видачі талонів на бензин з наступною заправкою на АЗС.

Як правило МВО на АТП отримує талони від постачальника нафтопродуктів. Талони реєструються в спеціальній книзі, яка пронумерована, прошнурована, затверджена підписами головного бухгалтера та печаткою. Видачу талонів здійснюють по видатковим ордерам на кожного водія.

АЗС самостійно розробляє форми талонів на відпуск ПММ. Талони на відпуск ПММ є бланками суворої звітності і обліковуються на забалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку».

На АТП для планування потреби у ПММ і контролю за їх витратами, заповненням звітності, запровадженням режиму економії призначені норми витрат ПММ. Нормування витрат палива – встановлення припустимої межі його споживання в певних умовах експлуатації автомобіля для чого застосовуються базові лінійні норми, які встановлені в залежності від моделей автомобіля, кліматичних умов, класу доріг тощо. Норми витрат палива для АТП затверджені Міністерством транспорту.

Запасні частини – окремі вузли, агрегати і деталі транспортних засобів, призначені для заміни частин ОЗ, які в процесі експлуатації були зношені. Автомобільні двигуни, коробка передач та інші вузли, автошини в запасі та в обороті, агрегати і деталі не є самостійними інвентарними об'єктами і тому обліковуються на рахунку 20 «Виробничі запаси», субрахунок 207 «Запасні частини». До субрахунку 207 відкриваються субрахунки 2 та 3 порядку, так на субрахунку

2071 – обліковують з/ч, вузли, агрегати;

2072 – автошини;

2073 – обмінний фонд.

До вищезгаданих субрахунків 2 порядку відкривають з метою аналітики субрахунки 3 порядку:

2071-1 – придбані з/ч, деталі, вузли, агрегати;

2071-2 – виготовлені з/ч, готові деталі, вузли, агрегати.

До 2072 «Автошини» відносять такі субрахунки 3 порядку:

2072-1 – автошини в запасі;

2072-2 – автошини в обороті.

До 2073 «Обмінний фонд» відносять такі субрахунки 3 порядку:

2073-1 – придатні складові обмінного фонду;

2073-11 – нові придатні складові обмінного фонду;

2073-12 – відновлені придатні складові обмінного фонду;

2073-2 – що підлягають відновленню;

2073-3 – в ремонті.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцем зберігання та однорідними групами. Аналітичний облік двигунів, вузлів, агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); підлягають відновленню; знаходяться в ремонті.

Запасні частини, зняті з автомобілів, непридатні для подальшої експлуатації, оприбутковуються як брухт на субрахунок 209 «Інші матеріали» за ціною можливого використання (за ціною брухту).

Запасні частини нові та ті, що були у використанні, але придатні для подальшого використання без ремонту обліковуються за первісною вартістю; відремонтовані – I розмірі 50 % вартості; що потребують ремонту – за ціною їх можливої реалізації але не менше 10 % первісної вартості.

В процесі експлуатації вузлів, деталі зношуються і потребують ремонту; витрати на ремонт запасних частин переносяться відносять на збільшення їх вартості, а після встановлення на автомобіль, що ремонтується, до складу вартості ремонту.

Списання запасних частин проводиться на підставі акту приймання-здачі відремонтованих (реконструйованих) та модернізованих об'єктів, відображається проводкою: Дт 15 – Кт 207

Видачу зі складу запасних частин та агрегатів для ТО і капітального ремонту автомобілів здійснюють в обмін на зняті з автомобіля. На складі придатні запасні частини, що були у використанні, на відміну від нових маркуються кольоровою фарбою. Непридатні запасні частини в обмін на видані зі складу зберігаються окремо і після закінчення місяця оприбутковуються як металобрухт: Дт 209 – Кт 207

Облік руху оборотних агрегатів веде технік з обліку агрегатів в спеціальних картках, які містять наступні реквізити: дата; документальне надходження і вибуття; заводський номер; пробіг; вид ремонту; звідки надійшов, кому виданий тощо.

Обліку автошин на підприємствах приділяється увага у зв'язку з тим, що з терміном зносу автомобіля зношується більше як 8 комплектів шин, що складає значну частку в балансі експлуатаційних витрат. По деяких марках автомобілів комплект шин складає 6–18 % первісної вартості автомобіля.

Правильно організований облік роботи шин, контроль за їх списанням впливає на кількість ДТП, які виникають з причини зношеності шин.

Складський кількісний облік шин ведеться за окремими групами:

- автошини нові;
- автошини, які були в експлуатації, але придатні для подальшої експлуатації;
- автошини, відновлені методом накладання нового протектору;
- автошини, які були в експлуатації і підлягають ремонту, оновленню;
- автошини, що не підлягають ремонту(утиль).

В середині кожної групи облік ведуть за окремими деталями(покришки, камери, обідки), а також за моделями, сортами, ґатунками, цінами. Крім того, облік шин ведуть за заводськими номерами, які записуються в картці обліку роботи шин з усіма цифрами і буквами серійного номеру.

Міністерством транспорту передбачені норми пробігу у % до вартості комплекту на 1 тис. км пробігу.

Нормаами також передбачено коригування норм пробігу в залежності від типу доріг.

Витрати, пов'язані заміною автошин та акумуляторів протягом звітного періоду збирають на рахунках 23, 91, 92, 93.

Вартість запасних частин, шин обліковується на 105 «Транспортні засоби».

На деяких АТП є допоміжні виробництва (рах. 232), які виготовляють запасні частини, акумулятори тощо.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

4. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті : наказ Міністерства транспорту України від 5 лютого 2001 р. № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01#Text>
5. Експлуатаційні норми середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі : затверджені наказом Міністерства транспорту України від 20.05.06 р. № 488. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0712-06>
6. Експлуатаційні норми середнього ресурсу акумуляторних свинцевих батарей колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі : затверджені наказом Міністерства транспорту України від 20.05.06 р. № 489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0712-06>
7. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : підручник / Л. Дейнека. Луцьк, 2017. 271 с.
8. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності / І.Б. Чернікова, Г.С. Дергільова, І.В. Нестеренко. Х. : Вид-во «Форт», 2015. 200 с.
9. Лень В.С. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. К. : Знання-Прес, 2012. 491 с.
10. Максимова В.Ф. Облік у галузях економіки : навч. посібник / В.Ф. Максимова, З.В. Кузіна, Л.М. Стиренко, Т.Г. Степова. К. : Центр учбової літератури, 2010. 496 с.
11. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / Є.І. Свідерський. К. : КНЕУ, 2013. 233 с.

ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ РЕАЛІЗАЦІЇ ПОСЛУГ АВТОТРАНСПОРТНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Лекція

Облік перевезень вантажів. Обліково-правові особливості міжнародних перевезень. Облік пасажирських перевезень. Облік експедиційних послуг. Облік доходів і витрат автотранспортних підприємств.

Практичне заняття

І. Розгляд теоретичних питань:

1. Документальне оформлення та облік реалізації послуг з вантажних перевезень.

2. Облік надання послуг з пасажирських перевезень.
3. Облік доходів і витрат діяльності автотранспортних підприємств.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Задача 1. Заповнити подорожній лист вантажного автомобіля (т. ф. № 2) та товарно-транспортну накладну.

Підприємство БМУ-2, відповідно до договору купівлі-продажу, відпускає підприємству ПП «Рута» товар трьох найменувань:

- борошно за ціною 1,80 грн на суму 2700 грн (1500 кг розфасовано у 30 мішків);
- цукор за ціною 2,75 грн на суму 1375 грн (500 кг розфасовано у 10 мішків);
- пшоно за ціною 2,00 грн на суму 4000 грн (2000 кг, розфасоване у 40 мішків).

Загальна кількість товару становить 4000 кг (упакований у 80 мішків) на загальну суму 8075 грн, ПДВ на вартість товару – 1615 грн, вартість товару з ПДВ – 9690 грн.

На відпуск товару оформлена товарно-транспортна накладна № 213 від 03.06. ц. р. На весь відвантажений товар є сертифікат відповідності № 12837 від 24.05 ц. р.

Для перевезення вантажу ПП «Рута» уклало з АТП-1203 договір, згідно з яким АТП-1203 зобов'язується перевезти та експедувати вантаж до місця складування (склад ПП «Рута») вантажоодержувач оформив доручення № 5318 від 01.06 ц. р. Після прибуття під навантаженням вантажоперевізник (водій-експедитор) подав вантажовідправникові подорожній лист № 810805 на автомобіль ГАЗ-153 (державний номер 14-38 ДНА). Вантажні роботи виконувалися БМУ-2 механізовано, автомобіль прибув під навантаженням о 8 год 15 хв, вибув о 9 год. Під відвантаженням час простою склав 30 хв, зважування – 15 хв. Водій-експедитор провів зв'язування та покриття вантажу брезентом. До вантажоотримувача автомобіль прибув о 9 год 30 хв. Розвантажування автомобіля здійснювалося ПП «Рута» вручну, проведено зважування. Автомобіль відбув о 10 год.

Відстань між пунктами призначення і відправлення, згідно з показаннями спідометра, склала 20 км. Договірна вартість перевезення 320 грн.

Задача 2. АТП надало послуги з перевезення вантажів за договором перевезення на суму 2520 грн, у тому числі ПДВ – 420 грн. Витрати на експлуатацію автотранспорту склали 2000 грн. Скласти господарські операції та визначити фінансовий результат від реалізації послуг.

Задача 3. Підприємство закупило бланки квитків на проїзд в автобусах загального користування в кількості 100 шт. за номінальною вартістю одного квитка 0,50 грн на загальну суму 50,00 грн. ПДВ на вартість бланків квитків – 10 грн. Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 4. Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Виручка в сумі 4800 грн надійшла з каси автовокзалу на поточний рахунок автопідприємства, що займається перевезенням пасажирів на автобусах за маршрутами приміського та міжміського сполучення.

Обов'язковий страховий збір, сплачений пасажирами і перерахований страховій компанії – 240 грн.

Вартість реалізованих квитків – 4560 грн (у т. ч. ПДВ – 760 грн), сума відшкодування бюджету у зв'язку із регулюванням тарифів на перевезення – 114 грн (у т. ч. ПДВ – 19 грн).

Виробнича собівартість послуг з перевезення пасажирів – 2080 грн; адміністративні витрати – 400 грн, інші операційні витрати – 120 грн.

Самостійна робота

Завдання для самостійної роботи студентів

Реферати на теми:

1. Калькулювання собівартості автомобільних перевезень.
2. Формування та відображення фінансових результатів на АТП.

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Основним нормативним документом, що регламентує перевезення вантажів автотранспорту на Україні є Правило перевезення вантажів автотранспортом. Автотранспортні підприємства укладають договори на виконання робіт, надання послуг з автомобільного перевезення, ремонту, тощо. Основними документами являються: подорожній лист, призначений для обліку вантажних автоперевезень, який характеризує роботу автомобіля і водія з моменту виїзду з АТП і до моменту повернення транспортного засобу в АТП.

Бланки подорожніх листів обліковуються на субрахунку 209 «Інші матеріали». Товарно-транспортні накладні можуть випускатися як АТП (а у більшості випадків – замовником, тобто перевізником).

Товарно-транспортна накладна слугує одночасно для обліку роботи транспорту, розрахунків за транспортні послуги та інші операції, пов'язані з прийманням вантажів отримувачем.

АТП надають послуги з навантажувальне – розвантажувальних робіт, транспортно-експедиційного обслуговування, ремонту, реалізацію населенню виробничих запасів тощо. Всі вище згадані операції потребують певних витрат на їх проведення.

Облік витрат на АТП ведуть відповідно НП(С)БО 16 «Витрати». Операційна діяльність АТП полягає у здійсненні процесів: постачання; виробництва; збуту.

Процес постачання полягає у закупівлі палива, матеріалів, з/ч тощо, що і необхідно для нормальної експлуатаційної діяльності.

Виробничий процес – комплекс функцій, здійснення яких дозволяє забезпечити безперервний процес перевезень на АТП. Головною його функцією є переміщення вантажів, пасажирів.

Класифікація витрат на виробництво автоперевезень базується на групуванні витрат за функціями процесу перевезення та їх економічним змістом у цьому процесі. А саме: за технологічним призначенням(основні, накладні витрати); за однорідністю ресурсів чи елементами витрат(матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соц. заходи, амортизація, інші операційні витрати); за способом включення до собівартості(прямі, непрямі); за ознакою зв'язку з транспортним процесом(постійні, змінні); за економічним

змістом та статтями калькуляції (з/п, відрахування на соц. заходи, паливо, мастильні матеріали, знос і ремонт автомобільної гуми, амортизаційні відрахування, експлуатаційний ремонт, ТО автомобілів та причепів, загальновиробничі витрати).

На АТП за своїм призначенням, способом складання, а також часом калькуляція поділяється на: планову; кошторисну; нормативну; планово-розрахункову; звітну.

На АТП застосовують наступні методи калькуляції собівартості продукції, робіт, послуг: позамовний; однопроцесний (простий).

В залежності від виду автотранспорту за калькуляційну одиницю собівартості приймається:

- для вантажних автомобілів із встановленим погодинним тарифом – 10 автогодин;
- для вантажних автомобілів із встановленим тарифом за 1 тону перевезеного вантажу – 10 т/км;
- для автобусного парку – 10 пасажиро/км;
- для вантажних і легкових автомобілів таксі – 10 платних км.

Облік витрат збирають по Дт 231 з кредитуванням відповідних рахунків, виходячи із статей калькуляції:

Дт 231 – Кт 661, 65, 203, 207, 13, 91...

Облік витрат допоміжного виробництва (цехи і майстерні по ТО і ремонту рухомого складу, будівель, споруд, устаткування тощо) обліковують на субрахунку 233 з кредитуванням субрахунків 201, 207, 66, 65, 13...

Для відображення доходів від надання послуг з перевезення вантажів, пасажирів тощо використовують субрахунок 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». На АТП, які надають послуги з пасажирських автомобільних перевезень крім дорожніх листів використовуються квитки. Квитки та квитково-облікова документація виготовляється централізовано Міністерством автотранспорту і постачається підприємствам в установленому порядку. Квитки на проїзд в пасажирському транспорті є бланками суворої звітності і зберігаються в спеціально обладнаних приміщеннях, сейфах чи у металевих шафах. Квитки видаються підзвітним особам тільки квитковим касиром підприємства у межах встановленого ліміту для кожної підзвітної особи. Придбання квитків за фактичну собівартість відображають записом: Дт 209 – Кт 631.

Видачу квитків підзвітним особам для реалізації відображають: Дт 91,92 – Кт 209.

Одночасно на забалансовому рахунку 08 ведуть облік квитків у кількості і номінальною вартістю, за кожним видом, серією, номером квитків, за кожною МВО.

Згідно із Міжнародними Стандартами та Національними Стандартами Бухгалтерського Обліку термін «дохід» означає – збільшення економічної вигоди протягом звітного періоду, або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу.

НП(С)БО 15 визначає 3 шляхи виникнення доходів:

- продаж готової продукції, товарів; надання послуг;
- відсотки, дивіденди тощо.

На АТП для обліку доходів використовують рахунок 7 класу 70 з використанням субрахунків 703, до якого відкривають субрахунки 3 та 4 порядку. Доходи від реалізації послуг з перевезення пасажирів, громадським транспортом відображають на субрахунку 3 порядку: 703–1, крім цього виділяють окремі субрахунки доходів від перевезень: міським транспортом 7031–1; приміським транспортом 7031–2.

Необхідно пам'ятати, що на субрахунку 703 в АТП не обліковують отримані тарифи, пені і неустойки: за простій автотранспорту з вини клієнтів в пунктах завантаження і розвантаження понад встановленої норми часу; за пробіг автомобіля, викликаним нездійсненим перевезенням; за невірно оформлені дорожні листи, товарно-транспортні документи тощо.

Кінцевий фінансовий результат визначається на рахунку 79 «Фінансові результати» в наступній послідовності:

- 1) зменшення доходів від реалізації на суму непрямих податків та інших сум, які не є доходами;
- 2) визначення валового прибутку/збитку вирахуванням з чистого доходу собівартості реалізації;
- 3) визначення доходу від операційної діяльності, вирахуванням з валового прибутку адміністративних витрат, витрат на збут а також коригуванням усієї суми на прибуток/збиток від іншої операційної діяльності;
- 4) визначення доходів і витрат від участі в капіталі;
- 5) визначення доходів і витрат від фінансової діяльності;
- 6) визначення інших доходів і витрат;

7) визначення фінансового результату від звичайної діяльності до і після оподаткування;

8) визначення доходів і витрат від надзвичайних подій;

9) визначення загальної суми чистого прибутку/збитку.

В бухгалтерському обліку всі витрати відображаються по дебету 791 з кредитуванням 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99.

Доходи відображаються по кредиту 791 з дебетом рахунків 70, 71, 72, 73, 74. Визначивши сальдо на рахунку 791 його закривають рахунком 44.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті : наказ Міністерства транспорту України від 5 лютого 2001 р. № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01#Text>
5. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2010. 392 с.
6. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : підручник / Л. Дейнека. Луцьк, 2017. 271 с.
7. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності / І.Б. Чернікова, Г.С. Дергільова, І.В. Нестеренко. Х. : Вид-во «Форт», 2015. 200 с.
8. Лень В.С. Бухгалтерський облік галузях економіки : навч. посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. К. : Знання-Прес, 2012. 491 с.
9. Максимова В.Ф. Облік у галузях економіки : навч. посібник / В.Ф. Максимова, З.В. Кузіна, Л.М. Стиренко, Т.Г. Степова. К. : Центр учбової літератури, 2010. 496 с.
10. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / Є.І. Свідерський. К. : КНЕУ, 2013. 233 с.

ТЕМА 5. ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ РОБІТ У БУДІВЕЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Лекція

Будівництво: основні поняття та завдання обліку. Порядок одержання і обліку ліцензій. Документальний супровід права на землю та її використання. Дозвільні документи на будівельні роботи.

Семінар

I. Розгляд теоретичних питань

- Визначення валютного курсу. Курсові співвідношення валют. Валютний демпінг.
- Паритет купівельної спроможності валют. Методи обчислення відносного паритету купівельної спроможності.
- Державні методи регулювання валютного курсу. Застосування валютних обмежень.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Будівництво – це спорудження нового об'єкта, реконструкція, розширення, добудова, реставрація і ремонт об'єктів, виконання монтажних робіт. Об'єкт будівництва – сукупність будівель і споруд або окремі будівлі і споруди, будівництво яких здійснюється за єдиним проектом.

Підгалузі будівництва: житлове; промислове; транспортне; сільськогосподарське; культурно-побутове та ін. Будівництво здійснює підрядник (будівельно-монтажна організація) на кошти замовника.

Підрядник – юридична особа, яка укладає будівельний контракт, виконує передбачені будівельним контрактом роботи і передає їх замовникові.

Замовник – учасник контракту, який визначає умови складання контракту, приймає закінчені роботи і здійснює розрахунки за них з підрядником. Взаємовідносини між ними регулюються договорами на весь термін будівництва.

Будівельний контракт – договір про будівництво.

Замовник виконує такі функції: здійснює фінансування будівництва; визначає умови укладання підрядного контракту; здійснює контроль за ходом будівництва; приймає завершені об'єкти; здійснює розрахунки з підрядниками тощо.

Замовник може здійснювати будівництво господарським, підрядним або змішаним способом. Традиційна форма генпідрядних відносин полягає в наступному: Замовник вирішує організаційні питання відведення земельної ділянки, отримання дозволу на будівництво, здійснює підготовку до укладання будівельного контракту тощо.

Для виконання проектно-пошукових робіт замовник залучає спеціалізовану проектну організацію. Виконання будівельних робіт доручає підряднику. Генеральний підрядник: виконує загальні будівельні роботи власними силами; виконання спеціальних робіт доручає субпідрядникам. Будівництво об'єктів здійснюється згідно із затвердженою документацією. Підрядник здійснює будівництво згідно з законодавчо встановленими нормами.

Особливості будівництва і обліку в ньому настільки значні, що це призвело до прийняття галузевого стандарту – НП(С)БО18 «Будівельні контракти»:

1. Тривалість виробничих циклів зумовлює велику питому вагу незавершеного виробництва і особливі умови розрахунків із замовниками – оплата, зазвичай, здійснюється за виконані етапи робіт, вартість яких визначається згідно з НП(С)БО 18; будівельні організації нерідко вимушені залучати позикові кошти у зв'язку з повільним оборотом власних коштів.

2. Об'єкти будівництва непорушні, немає переміщення об'єктів до покупця, але мають місце витрати на переміщення будівельних машин і механізмів до об'єкта будівництва, на спорудження тимчасових (нетитульних) споруд.

3. Будівельні організації, як правило, до початку робіт знають конкретного замовника, з яким укладають договір, від якого отримують кошти на будівництво і який приймає об'єкт на місці після закінчення будівництва. Це зумовило необхідність обліку витрат і доходів у розрізі будівельних контрактів; особливості такого обліку розкриті в НП(С)БО 18.

4. Будівельні ділянки розкидані по великій території, перебувають на значній відстані від керівництва, їх місце постійно змінюється, що послаблює контроль за виконанням робіт, зберіганням матеріалів.

5. Наявність допоміжних виробництв, різноманітність видів робіт (монтажні, штукатурні, оздоблювальні, санітарно-технічні, електротехнічні тощо) та їх різна трудомісткість ускладнюють первинний та аналітичний облік.

6. Об'єкти будівництва знаходяться просто неба, кліматичні умови призводять до матеріальних втрат внаслідок дії дощу, морозу, снігу, вітру.

7. Специфічні рахунки для обліку в будівництві: 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди»; 238 «Незавершені будівельні контракти»; 239 «Проміжні рахунки», а також 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»; 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»; 912 «Загально-виробничі витрати».

Проміжні рахунки – рахунки за виконані роботи за будівельним контрактом, передані замовнику для оплати.

Специфічними первинними документами в будівництві є журнал обліку виконаних робіт (форма № КБ-6), Акт приймання виконаних підрядних робіт за формою № КБ-2в, Довідка про вартість виконаних підрядних робіт та витрати, форма № КБ-3.

Акт за формою № КБ-2в складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт та проведення розрахунків за них на основі журналу КБ-6. Акт складається щомісячно при виконанні будівельною організацією робіт із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств державної форми власності.

Довідка КБ-3 складається для визначення вартості виконаних обсягів підрядних робіт і проведення розрахунків за них з підприємствами, незалежно від форми власності цих підприємств та джерел фінансування підрядних робіт. У разі складання акта КБ-2в у довідці вартість виконаних підрядних робіт за період з початку року визначається як сума вартості робіт згідно з актами за попередні періоди. Облік грошових коштів, оплати праці, основних засобів тощо ведеться, як і в інших галузях.

Методи нарахування амортизації основних засобів будівельної організації обирають, як правило, різні для різних груп основних

засобів; частіше прямолінійний і, для деяких видів будівельних машин, виробничий. Є певні особливості в обліку будівельних матеріалів, найбільші особливості – в обліку доходів, витрат, розрахунків із замовниками.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» : наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>
7. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31 грудня 2012 р. № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text>
8. Андрусь О. Все об учете и организации строительной деятельности. Х. : Фактор, 2011. 656 с.
9. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : підручник / Л. Дейнека. Луцьк, 2017. 271 с.
10. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності / І.Б. Чернікова, Г.С. Дергільова, І.В. Нестеренко. Х. : Вид-во «Форт», 2015. 200 с.
11. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : навч. посібник / Я.Д. Крупка, М.Б. Кулинич, А.Т. Сафарова. Луцьк : Вежа-Друк, 2016. 452 с.
12. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник. К. : КНЕУ, 2013. 233 с.

ТЕМА 6. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ НЕОБОРОТНИХ, ОБОРОТНИХ АКТИВІВ І РОЗРАХУНКІВ

Лекція

Документування операцій з руху основних засобів будівельних підприємств. Облік некапітальних робіт. Порядок проведення ремонтно-будівельних робіт. Облік наявності та руху запасів на складі та в бухгалтерії будівельного підприємства. Інвентаризація і переоцінка запасів будівельних підприємств.

Практичне заняття

I. Розгляд теоретичних питань

1. Документальне супроводження операцій з руху основних засобів.
2. Синтетичний і аналітичний облік руху основних засобів.
3. Облік устаткування та тимчасових споруд.
4. Облік нематеріальних активів.
5. Облік будівельних матеріалів та розрахунків.
6. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Задача № 1. Будівельне управління уклало договір підяду на будівництво промислового об'єкта. Нормативний термін будівництва об'єкта – 6 місяців.

У перший же місяць будівництва була споруджена сторожова будка, яка спочатку використовувалася також як конторка і комора. Вартість будки – 5700 грн (вартість матеріалів – 4100 грн, вартість автотранспортних послуг – 150 грн, заробітна плата будівельників і відрахування до ЄСВ – 1430 грн, інші витрати – 20 грн). Передбачається отримати від розбирання будки матеріалів на суму 200 грн.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача № 2. Будівельне підприємство протягом трьох кварталів виконувало будівельні роботи. Основні показники:

- загальна кошторисна вартість контракту – 25 200 грн (із ПДВ), у тому числі за періодами: 6000; 12 000; 7200 грн. відповідно;
- фактичні витрати з виконаної роботи – 9450 грн, у т. ч. за періодами: 3000 грн; 4000 грн; 2450 грн;
- рахунки замовнику виставлялися відповідно до підписаних актів про виконані роботи поквартально.

Відобразити господарські операції у розрізі окремих періодів та вказати первинні документи.

Задача 3. Будівельне підприємство уклало договір на фарбування 2000 кв. м стін, у т. ч. у першому періоді 700 кв. м, у другому – 1300 кв. м на суму 36 000 грн (ПДВ – 6000 грн) на умовах передоплати в сумі 10 800 грн (ПДВ – 1800 грн). Замовникові виписаний рахунок по закінченні першого періоду на 12 600 грн (ПДВ – 2100 грн), з урахуванням підписаного акту про виконання робіт. Сума рахунка по закінченні робіт (другого періоду) склала – 12 600 (36 000–10 800).

Відобразити господарські операції у розрізі окремих періодів та вказати первинні документи.

Задача 4. Контракт на будівельні роботи підписаний на суму 165 000 грн, ПДВ 33 000 грн, разом на 198 000 грн. Кошторисом передбачено витрати в розмірі 129 000 грн, у т. ч. за періодами: 1 – 28 000 грн; 2 – 26 000 грн; 3 – 60 000 грн; 4 – 15 000 грн. У ході виконання робіт замовником внесені в контракт додаткові умови. Тому збільшено витрати в другому і четвертому періодах, відповідно на 14 000 грн і 5 000 грн.

У процесі виконання робіт були підписані акти і виставлені рахунки за:

періоди	Сума, грн	В т.ч. ПДВ
1	60 000	10 000
2	42 000	7000
3	72 000	12 000
4	24 000	4000
Разом	198 000	33 000

Розрахувати витрати і доходи, пов'язані з виконанням роботи у окремих періодах. Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Самостійна робота

Завдання для самостійної роботи студентів

Реферати на теми:

1. Облік устаткування прийнятого для монтажу.
2. Облік витрат на зведення тимчасових споруджень.
3. Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів на будівельних підприємствах.

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Кожна операція, пов'язана з рухом основних засобів оформляється відповідним документами. Аналітичний облік об'єктів ведеться із застосуванням типових форм первинного обліку: ОЗ-1 «Акт приймання – передачі основних засобів»; ОЗ-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів»; ОЗ-3 «Акт на списання основних засобів»; ОЗ-4 «Акт на списання автотранспортних засобів»; ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів»; ОЗ-7 «Опис інвентарних карток з обліку основних засобів»; ОЗ-9 «Інвентарний список основних засобів (за місцем їх знаходження, експлуатації)».

На будівельному підприємстві поряд із зазначеними формами використовуються також інші типові форми первинного обліку, а саме: ОЗ-5 «Акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини»; ОЗ-8 «Карта обліку руху основних засобів»; ОЗ-15 «Розрахунок амортизації основних засобів (для будівельної організації)».

У процесі виконання будівельних-монтажних робіт (БМР) виникає потреба спорудження допоміжних будівель і споруд, які називають тимчасовими, бо їх використовують під час будівництва основних об'єктів. Це можуть бути опорні майданчики будівництва, складські приміщення, навіси, побутові кімнати, туалети, роздягальні тощо.

Якщо зведення тимчасових споруд передбачено планом будівництва у зведеному кошторисному розрахунку, є включення до титульного списку і виконується за рахунок коштів замовника

(забудовника), такі об'єкти називають титульними. Якщо тимчасові об'єкти здійснюються за рахунок накладних витрат будівельної організації, то їх називають нетитульними.

Витрати на спорудження та розбирання тимчасових титульних і не титульних будівель і споруд відносять у виробничу собівартість БМР за умови включення таких витрат у кошторис на будівництво.

Витрати на спорудження та розбирання титульних тимчасових будівель і споруд обліковують на рахунку 23 «Виробництво» у порядку, встановленому щодо обліку виконаних БМР, і включають у собівартість робіт за відповідними статтями калькуляції.

Витрати на зведення тимчасових нетитульних споруд попередньо обліковують по дебету субрахунку 153 «Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів».

Передачу в експлуатацію не титульних споруд оформляють актом(форма № 8-кб), за яким їх оприбутковують: дебет субрахунку 113 «Тимчасові (нетитульні) споруди» і кредит 153. Щомісяця по тимчасовим спорудам нараховують знос, виходячи з їх балансової вартості (за вирахуванням зворотних матеріалів від розбирання) і строку будівництва об'єкта, і відносять на загальновиробничі витрати: дебет рахунку 91, кредит 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів».

Під час ліквідації не титульної тимчасової споруди складають акт на розбирання тимчасових (не титульних) споруд. На підставі цього акту споруду списують: дебет 132 і кредит 113.

Витрати пов'язані з розбиранням тимчасових не титульних споруд, відображають по дебету рахунку 976 «Списання необоротних активів», а одержані матеріали від розбирання оприбутковують: дебет 20 і кредит 746 «інші доходи від звичайної діяльності».

В практиці будівництва широко використовуються збірні-розбірні або мобільні тимчасові споруди і пристосування, що виготовляються в заводських умовах. Їх початкова вартість при придбанні обліковується на рахунку 10. Ці пристосування служать тривалий час. Після закінчення робіт вони в розібраному вигляді перевозяться на новий будівельний майданчик, де знову збираються. Сума зносу таких споруд і пристосувань списується на рахунки 91, 92.

Залежно від ступеня складності, характеру, обсягу та періодичності ремонтних робіт розрізняють поточний і капітальний

ремонти. Ремонтні роботи можуть здійснюватися господарським, підрядним і змішаними способами.

Поточний ремонт будівель – це комплекс ремонтно-будівельних робіт (РБР) з метою оновлення її конструкції і систем інженерного обладнання, а також підтримки експлуатаційних якостей, не пов'язаних зі зміною основних техніко-економічних показників. Поточний ремонт передбачає підтримку будівель, споруд, їх структурних компонентів у нормальному санітарно-технічному стані, запобігання руйнування та ліквідації існуючих конструкцій і елементів. При такому ремонті не зачіпаються несучі конструкції, а проводяться малярні роботи.

Виконується поточний ремонт без відповідних дозволів і погоджень на виконання робіт. Роботи з виконання поточного ремонту не підлягають ліцензуванню.

При підрядному способі ремонт виконується на підставі договору, укладено з ремонтно-будівельною організацією.

Капітальний ремонт – це комплекс РБР, пов'язаних з оновленням або поліпшенням експлуатаційних показників, у т. ч. зі зміною або посиленням несучих або захисних конструкцій та інженерного обладнання без зміни будівельних габаритів об'єкта.

Для виконання робіт з капітального ремонту необхідні окремий проект і кошторис, а також дозволи на виконання робіт з будівництва, реконструкції, реставрації та капремонті, які видаються інспекціями Держархбудконтролю, та інші відповідні дозволи і погодження залежно від виду та умов ремонту. Необхідно також скласти річний план (графіки) капремонті, який містить: поіменний титульний список об'єктів ремонту; перелік основних робіт; кошторисну вартість робіт; календарні графіки ремонтів, строки проведення планових технічних оглядів з розподілом заходів помісячно; потребу в основних матеріалах, будівельних виробках, транспорті, засобах механізації та робітниках. Вартість робіт за відсутності одиничних розцінок визначається з використанням чинних кошторисних норм БМР.

Всі запаси на будівельних підприємствах поділяються на наступні групи: будівельні матеріали; конструкції та деталі; обладнання до встановлення; МШП; інші матеріали.

До будівельних матеріалів відносяться запаси, о використовуються безпосередньо в процесі виконання БМР для виготовлення

будівельних деталей, для зведення і обробки конструкцій, частин будівель та споруд. До них відносяться: лісові матеріали, метало-вироби, силікатні матеріали, санітарно-технічні матеріали та інші подібні матеріали.

До конструкцій та деталей відносяться завезені на будівельний майданчик готові до встановлення будівельні конструкції та деталі: металеві, залізобетонні та дерев'яні конструкції, блоки та збірні частини будівель і споруд, збірні елементи, обладнання для опалювальних, вентиляційних, санітарно-технічних систем та ін.

Обладнання до встановлення включає обладнання, яке може бути введено в дію тільки після збирання його частин і прикріплення до фундаменту, підлоги, міжповерхових перекриттів та інших несучих конструкцій.

До МШП відносять предмети строком служби менше одного року незалежно від їх вартості, а також спецодяг, спеціальне взуття та інші цінності.

До інших матеріалів належать цінності, що сприяють здійсненню БМР і складають матеріальну основу споруджуваних будівель: вибухові речовини, господарські матеріали, запасні частини до будівельних машин і обладнання, а також всі інші матеріали, що не відносяться до будівельних матеріалів.

Оцінка запасів здійснюється відповідно до загальних правил П(С)БО 9 «Запаси».

На будівельно-монтажних підприємствах, як правило, застосовується оперативно-бухгалтерський метод обліку запасів, який прийнято називати сальдовим. При цьому методі облік на складі ведеться матеріально-відповідальною особою (МВО) в кількісно-сортівому вимірі. Для цього на кожний номенклатурний номер заводиться картка складського обліку матеріалів форми М-12, яка оформляється в бухгалтерії і видається МВО під розписку. Матеріальний ярлик, в якому надана характеристика матеріалів знаходиться в місцях зберігання цінностей.

Запаси в картці ведуться за загальними правилами. Протягом місяця МВО на підставі карток складає реєстр приймання-здачі документів форми М-13 в одному примірнику, де записується кількість первинних документів, що належить здати в бухгалтерію та їх номери.

Для щомісячної звірки даних складського та бухгалтерського обліку МВО заповнює *відомість обліку залишків матеріалів за формою М-14*. Протягом місяця відомість залишків матеріалів зберігається в бухгалтерії і використовується для довідкових цілей. В кінці кожного місяця МВО на підставі даних карток форми М-12 переносить залишки матеріалів до відомості форми М-14.

В бухгалтерій в свою чергу, визначаються залишки матеріальних цінностей за обліковими цінами, підраховуються підсумки в грошовому виразі по групах та рахунках (проводять таксування – залишки в натуральному виразі перемножуються на облікові ціни за одиницю). Ці дані групуються у відомості *форми 10-Б «Відомість обліку матеріальних цінностей на складах»*.

При цьому загальна вартість залишків матеріалів, що відображається в відомості М-14 на перше число кожного місяця, повинна відповідати вартості матеріалів, які відображаються у відомості форми 10-Б по кожній МВО.

Для обліку запасів в будівництві використовуються наступні синтетичні рахунки: 20, 22, за балансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» підприємства – забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які підлягають монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання БМР, виготовлення будівельних деталей, конструкцій тощо.

Устаткування і будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу та виконання будівельних робіт, списуються з субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їх монтажу і використання.

Обладнання, яке придбане і доставлене на будівельний майданчик, підрядна організація приймає та обліковує на позабалансовому рахунку 021 «Устаткування, прийняте до монтажу». Після його встановлення замовник відносить його вартість до витрат будівництва, а підрядне підприємство списує його з обліку на рахунок 021.

У синтетичному обліку рух будівельних матеріалів відображають за фактичною вартістю, включаючи витрати на їх доставку. Різниця між фактичною вартістю і вартістю за розрахунково-обліковими цінами становить суму відхилень (перевитрати або економії)

Для спрощення обліку суму відхилень відображають на окремому субрахунку 205.

При виконанні окремих будівельних робіт застосовуються тимчасові комплектуючі, окремі види так званих зворотних матеріалів. Дані види матеріалів, як правило, можуть брати участь у декількох виробничих циклах, але поступово втрачають свої технічні якості. Такі матеріали називають матеріалами повторного використання (обіговими), Норми витрачання і повернення обігових матеріалів передбачаються будівельними нормами. Витрачання зворотних матеріалів визначається як різниця між загальною необхідною їх кількістю і кількістю, що підлягає поверненню. Для забезпечення контролю за поверненням матеріалів їх витрачання відображається за нормативною вартістю і списується в підзвіт виконавців робіт (МВО).

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» : наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>
5. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31 грудня 2012 р. № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text>
6. Андрусь О. Все об учете и организации строительной деятельности. Х. : Фактор, 2011. 656 с.
7. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : підручник / Л. Дейнека. Луцьк, 2017. 271 с.
8. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності / І.Б. Чернікова, Г.С. Дергільова, І.В. Нестеренко. Х. : Вид-во «Форт», 2015. 200 с.
9. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : навч. посібник / Я.Д. Крупка, М.Б. Кулинич, А.Т. Сафарова. Луцьк : Вежа-Друк, 2016. 452 с.

ТЕМА 7. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИТРАТ У БУДІВНИЦТВІ. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЗА ДОГОВОРАМИ ПІДРЯДУ

Лекція

Склад і класифікація витрат, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт. Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості в будівництві. Облік і розподіл виробничих накладних витрат. Облік витрат від браку. Незавершене будівельне виробництво. Зведений облік витрат на виробництво будівельно-монтажних робіт. Облік витрат діяльності. Облік виконаних робіт і розрахунків із замовниками. Облік розрахунків із субпідрядними підприємствами. Формування та облік доходів будівельного підприємства за видами діяльності. Фінансові результати в діяльності будівельного підприємства.

Практичне заняття

I. Розгляд теоретичних питань

1. Склад і класифікація витрат, що включаються до собівартості будівельно-монтажних робіт.
2. Методи обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості в будівництві.
3. Облік і розподіл виробничих накладних витрат.
4. Облік витрат діяльності.
5. Облік виконаних робіт і розрахунків із замовниками.
6. Облік розрахунків із субпідрядними підприємствами.
7. Формування та облік доходів будівельного підприємства за видами діяльності. Фінансові результати в діяльності будівельного підприємства

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Задача 1. Необхідно:

- вказати кореспонденцію рахунків та первинні документи;

- Визначити необхідні суми на підставі наведеного реєстру господарських операцій ПП «Будкомплект».

Дані для виконання:

ПП «Будкомплект» уклало договір підряду на будівництво офісу в ПП «Дельта». ПП «Будкомплект» виступає генпідрядником, будівельні роботи виконуються за звичайним контрактом.

Реєстр господарських операцій ПП «Будкомплект» за лютий ц.р.

№ п/п	Дата	Зміст господарської операції	Сума, грн
1	04.02	Отримано аванс від замовника ПП «Дельта»	64 000
2	08.02	Придбано будівельні матеріали (без ПДВ)	56 000
3	09.02	Списано будівельні матеріали на будівництво	
4	12.02	Нараховано заробітну плату робітникам, що зайняті спорудженням об'єкту будівництва (офісу)	34 000
5	12.02	Проведено відрахування на соціальні заходи від суми заробітної плати робітників, що зайняті спорудженням об'єкту будівництва (офісу)	
6	14.02	Відображено вартість виконаних будівельних робіт з ПДВ	126 000
7	15.02	Здійснено залік авансу, одержаного від замовника ПП «Дельта»	64 000
8	16.02	Передано замовнику об'єкт будівництва	
9	17.02	Визначено фінансовий результат від здачі будівельних робіт	
10	19.02	Відображено вартість виконаних робіт за етап будівництва, що має самостійне значення, в т.ч. ПДВ	34 000
11	20.02	Списано фактичні витрати по переданих замовнику етапах будівництва	20 000
12	21.02	Отримано аванс від замовника на здійснення етапу будівництва	34 000
13	22.02	Прийнято за актом закінчений етап будівництва	34 000
14	24.02	Відображено залік авансу, одержаного від замовника	
15	25.02	Визначено фінансовий результат від реалізації будівельних робіт	

- Задача 2.** Визначити фактичну собівартість одиниці продукції на підставі наведених даних.

Дані для виконання:

Кар'єром у минулому місяці добуто:

- піску – 1800 м³, планова ціна 1 м³ – 4000 грн.

- буту – 5600 м³, планова ціна 1 м³ – 7000 грн.
- гравію – 2900 м³, планова ціна 1 м³ – 2000 грн.

Фактичні витрати по видобутку всіх матеріалів складають 17 200 000 грн.

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Елемент «Матеріальні витрати» включає в себе вартість використаних у виробництві (основному, допоміжному, підсобних), при експлуатації будівельних машин і механізмів, на загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут (крім продукції воєнного виробництва) таких елементів: будівельних матеріалів; деталей та конструкцій; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; запасних частин; тари і тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

Елемент «Витрати на оплату праці» включає в себе заробітну плату за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, виплати, пов'язані з набором робочої сили, підготовкою (навчанням) і перепідготовкою кадрів, інші встановлені відповідно до законодавства грошові виплати та заохочення.

До *елемента «Відрахування на соціальні заходи»* включаються: відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; страхові внески на випадок безробіття; страхові внески від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності у відповідних відсотках до витрат за елементом «Витрати на оплату праці»; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи.

Елемент «Амортизація» складається із сум нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, у тому числі малоцінних необоротних матеріальних активів, тимчасових (нетитульних) споруд, інвентарної тари та інших активів, за якими нараховується знос (амортизація) і які використовуються у будівельному виробництві.

Витрати операційної діяльності, які не увійшли до охарактеризованих вище елементів, об'єднані в окремий *елемент «Інші операційні витрати»*. До них відносять такі витрати: оплата різноманітних послуг сторонніх організацій; витрати, пов'язані з набором робочої сили; вартість спецхарчування працівників будівництва, у випадках, передбачених законодавством; виплата винагород; додаткові витрати при виконанні робіт вахтовим методом; витрати на перевезення працівників будівельної організації до місця роботи і у зворотному напрямі; оплата вартості ліцензії на виконання будівельних робіт; відрахування структурних підрозділів на утримання апарату управління будівельної організації; збори; платежі та відрахування; витрати на участь у виставках, ярмарках; представницькі витрати; платежі з обов'язкового страхування майна; витрати на дослідження; собівартість реалізованої іноземної валюти і виробничих запасів; суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; нестачі та втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності.

За характером участі в процесі будівельного виробництва витрати поділяють на основні та накладні, а за способом включення у собівартість – на прямі і непрямі.

У будівництві майже всі основні витрати, за винятком витрат з експлуатації будівельних машин і механізмів, є прямими. Тому часто в бухгалтерському обліку будівництва основні та прямі, накладні та непрямі витрати ототожнюють, чого не слід робити.

Прямі витрати як частина основних безпосередньо пов'язані з виконанням будівельно-монтажних робіт і включаються у собівартість будівельно-монтажних робіт за відповідними об'єктами обліку за прямою ознакою.

Непрямі витрати як частина основних та всіх накладних витрат пов'язані з обслуговуванням, управлінням й організацією виконання будівельно-монтажних робіт і відносяться до діяльності будівельної організації в цілому або структурного підрозділу. Зазначені витрати включаються до собівартості будівельних об'єктів за певною методикою.

Витрати основні та накладні групуються за такими статтями витрат: матеріали, деталі й конструкції, основна заробітна плата робітників, додаткова заробітна плата робітників, відрахування на соціальні заходи, втрати від браку, витрати з експлуатації будівельних машин та механізмів, загальнодільничні витрати.

Статті витрат будівельних компаній: матеріали, деталі і конструкції, основна заробітна плата робітників, додаткова заробітна плата робітників, відрахування на соціальні заходи, втрати від браку, експлуатація будівельних машин та механізмів, загальнови-робничі (загальнодільничні) витрати, загальнови-робничі непродуктивні витрати.

При обліку виробничих витрат на зведення споруд, піскових комплексів і будівельних об'єктів важливе значення має вибір об'єктів обліку та об'єктів калькулювання.

Об'єкти калькулювання в залежності від особливостей технологічного процесу, характеру робіт можуть бути:

- сукупність виконаних робіт за будівельним об'єктом (періодично повторювальні, послідовні роботи, готова частина однакового виду продукції, що повністю закінчена у звітному періоді (наприклад земельне полотно дороги);
- етап, конструктивний елемент робіт, послуг – сукупність будівельних робіт;
- однаковий вид робіт, послуг – будівельний об'єкт в цілому (наприклад, будівництво будинку від нульового циклу до його здачі).

В будівництві використовуються показники кошторисної, планової (розраховані будівельним підприємством з урахуванням конкретних умов) і фактичної (реально сформованої на будівельному майданчику) собівартості БМР.

У відповідності до видів собівартості в будівництві розрізняють три види калькуляції.

1. **Кошторисна калькуляція** – обчислення кошторисної собівартості 1 куб.м будинку (собівартість об'єкта в цілому або окремих видів робіт, конструкції будівлі) за кошторисними розцінками.

2. **Планова калькуляція** – це обчислення планової собівартості 1 м³ будівлі як різниця між кошторисною собівартістю об'єкту і розміром витрат по заходах, що підвищують організаційно – технічний рівень будівельного виробництва по зведенню конкретного об'єкту.

3. **Фактична калькуляція** – це визначення фактичної калькуляції собівартості 1м³ будівлі, всіх БМР на об'єкті на основі фактично здійснених витрат, включаючи незаплановані непродуктивні витрати.

Для підприємства, що виконує капітальні роботи складається виробнича калькуляція, що визначає собівартість об'єкта та включає витрати будівельного підприємства. Виробнича калькуляція має на меті виявити повну собівартість будівельних робіт за окремими об'єктами та собівартість робіт за визначений період.

У будівництві застосовується нормативний метод, метод за замовленнями, попередільний метод калькулювання.

Найбільш поширеним методом обліку витрат і калькулювання є позамовний метод.

Будівельні підприємства, які на своєму балансі мають машини і механізми, витрати по механізації будівельного процесу обліковують на рахунку 91 «Загальнови-робничі витрати» за видами і групами машин. Списання витрат відбувається щомісяця на відповідні рахунки виробництва і статті витрат в залежності від того, де ці машини і механізми використовувалися.

Фактичні витрати з експлуатації будівельних машин і механізмів поділяються на одноразові і поточні.

Первинний облік роботи машин і механізмів здійснюється з використанням наступних документів: *змінний рапорт на роботу будівельної машини форми ЕБМ-1, подорожній лист будівельної машини форми ЕБМ-2, рапорт-наряд про роботу ЕБМ-4* (що виписується якщо обсяг виконаної роботи можна враховувати в натуральних показниках), *карта обліку роботи будівельної машини форми ЕБМ-5, журнал обліку роботи машини форми ЕБМ-6* та інші. У всіх документах є дані, необхідні для нарахування заробітної плати працівникам.

Щомісяця витрати на рахунку 91 розподіляються між об'єктами робіт. Спочатку визначають фактичну собівартість однієї машино-зміни (машино-години) або одиниці обсягу роботи кожного виду техніки шляхом ділення загальної суми витрат по їх експлуатації на кількість відпрацьованих змін (годин) або на обсяг виконаних робіт. Потім фактичну собівартість однієї машино-зміни (години) множить на кількість машино-змін (годин) відпрацьованих на конкретному будівельному об'єкті. Включення розподілений витрат до собівартості БМР проводиться: дебет 231 і кредит 91.

Облік витрат по машинах і механізмах, що використовуються тільки в подібних і допоміжних виробництвах, можна вести безпосередньо на рахунку 232 «Допоміжні виробництв».

Під *незавершеним будівельним виробництвом* розуміють незакінчені роботи на будівництвах, не здані забудовником. Реальність незавершеного виробництва, що відображається в балансі, а також правильне обчислення собівартості зданих робіт залежить, насамперед, від достовірності даних про незавершене будівельне виробництво.

Склад незавершеного виробництва підрядних підприємств залежить від прийнятого порядку розрахунків із забудовниками. При розрахунках за повною готовністю споруд, що будуються, пускових комплексів і інших об'єктів незавершеним виробництвом будуть вважатися всі види цих об'єктів до здачі їх забудовниками і підписання акту приймання в експлуатацію приймальною комісією.

У генерального підрядника поряд з обсягами робіт, виконаних власними силами, у незавершеному виробництві будуть значитися також і обсяги комплексів робіт, виконаних і зданих йому субпідрядними підприємствами (до повної готовності об'єкта і здачі його генпідрядником замовника).

При розрахунках із забудовником в міру виконання окремих етапів робіт до незавершеного виробництва будуть відноситись роботи по етапах до повного їх завершення і здачі замовнику. По окремих об'єктах застосовується порядок розрахунків із забудовниками за закінчені конструктивні елементи будинків і види робіт. У цьому випадку до незавершеного виробництва включаються частини конструктивних елементів, що залишилися незакінченими, або види робіт за об'єктом.

У субпідрядних підприємствах роботи, що виконуються за договором з генеральним підрядником, враховуються в незавершеному виробництві до здачі закінченого комплексу робіт генпідряднику. Такий же порядок діє і при роботах по капітальному ремонту будівель і споруд.

Роботи, пов'язані з виправленням браку, переробками, викликаними безгосподарністю, не можуть включатися до обсягу незавершеного виробництва (до його кошторисної вартості). Витрати для таких потреб враховуються у складі фактичної собівартості об'єкта, що будується як втрати від браку.

Кожне будівельне підприємство обліковує *незавершене будівельне виробництво за фактичними для неї витратами*. Оскільки у витратах генерального підрядника є роботи, оплачені субпідрядниками за договірною вартістю, то незавершене будівельне виробництво генпідрядника обліковується за змішаною оцінкою: по роботах, виконаних власними силами, – за фактичною собівартістю, а по роботах, прийнятих від субпідрядників, – за договірною вартістю. Поряд з цим необхідні дані про кошторисну вартість незавершеного будівельного виробництва для оперативного обліку виконаного обсягу будівельно-монтажних робіт за звітний період.

Вартість незавершеного виробництва обчислюється за кількістю незакінченої продукції, оціненої у фактичних або в планових нормативних цінах. По бухгалтерських записях у поточному обліку не завжди можна точно встановити суму незавершеного виробництва. У цьому випадку для одержання необхідних даних для калькулювання собівартості продукції проводиться інвентаризація. Інвентаризацією користуються також для періодичного коригування даних аналітичного обліку.

Первинний облік обсягу незавершеного виробництва ведеться будівельними підприємствами безпосередньо на місці будівельного виробництва за допомогою вимірювання в натурі і фіксування одержуваних даних у *журналах робіт*, у *накопичувальних відомостях* тощо. Зокрема, *журнал обліку виконаних робіт ф. № КБ-6* служить накопичувальним документом за кожним об'єктом. Начальник ділянки або виконроб на підставі вимірів і єдиних норм та розцінок заносить до журналу дані по закінченні кожного конструктивного елемента або виду робіт.

Для визначення обсягу незавершеного будівельного виробництва щомісяця проводиться інвентаризація залишку усіх робіт, виконаних будівельним підприємством і не належних до здачі забудовнику. Дані інвентаризації фіксуються в *акті ф. № КБ-7*, в якому вказуються обсяг і вартість незакінчених частин конструктивних елементів і видів робіт.

Акт затверджується головним інженером будівельного підприємства. Складається він у двох примірниках, один з яких передається в бухгалтерію, другий залишається на будівельній ділянці. На устаткування або його вузли, монтаж яких розпочато, але не закінчено у звітному місяці, складається окремий акт інвентаризації

незавершеного виробництва будівельно-монтажних робіт, де вказуються найменування кожного виду устаткування та його окремих вузлів. Акти, передані генпідрядником забудовнику, служать для нього підставою для включення до виконаних капітальних інвестицій вартості даного устаткування або його вузлів.

Облік витрат на БМР здійснюється за кожним об'єктом калькулювання. Фактична собівартість БМР відображається на рахунку 23 «Виробництво». Виконані субпідрядниками роботи підлягають обліку за договірними цінами на субрахунку 2312 «БМР, виконані субпідрядними підприємствами» і не включаються до собівартості БМР генпідрядника, що відображаються на субрахунку 2311 «БМР, виконані власними силами».

Для відображення всіх витрат на виробництво, використовують *журнал-ордер 10*. Для кожного об'єкта калькулювання в журналі призначено свій рядок. Облік ведеться за єдиною номенклатурою статей: матеріали, основна заробітна плата робітників, відрахування на соціальні заходи, експлуатація будівельних машин і механізмів, накладні витрати. Витрати по незавершених і не прийнятих замовником об'єктах наприкінці місяця відображаються у вигляді незавершеного виробництва (будівництва).

Адміністративні витрати носять загальний характер і не пов'язані з конкретним об'єктом будівництва. Вони поділяються на декілька груп:

I. Адміністративно-господарські витрати, до складу яких включають витрати, пов'язані з організацією та управлінням виробничим процесом на рівні підприємства в цілому.

II. Витрати на обслуговування працівників будівництва (витрати пов'язані з підготовкою і перепідготовкою кадрів; витрати по забезпеченню виконання санітарно-гігієнічних вимог; витрати на охорону праці і техніку безпеки).

До **витрат на збут** включають: витрати на підготовку об'єктів будівництва до здачі; витрати на учать в ярмарках, виставках тощо; витрати на здійснення реклами; оплата праці працівникам, що забезпечують збут; витрати на відрядження працівникам, що забезпечують збут; витрати на утримання основних засобів, пов'язаних зі збутом; витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування, інші витрати.

Склад інших операційних витрат, фінансових витрат, втрат від участі в капіталі, інших витрат регламентується НП(С)БО 16 «Витрати».

Будівельні підприємства можуть утворювати резерви наступних витрат та платежів для:

- відображення зобов'язань під майбутні витрати, пов'язані з виплатою відпускних працівникам, сум вихідної допомоги, виплати винагороди за вислугу років і за підсумками роботи;
- відновлення і підтримки в робочому стані об'єктів, термін використання яких перевищує один рік;
- зведення тимчасових(титульних) будівель і споруд;
- гарантійний ремонт зданих об'єктів і виконаних робіт;
- виплату премій за введення до експлуатації об'єктів;
- покриття витрат, пов'язаних із скороченням виробництва, консервацією виробничих потужностей, будівельних машин і механізмів.

Облік створення і використання резервів майбутніх платежів здійснюється на рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Облік виконаних БМР здійснюється за договорами підряду. Це основний документ, що забезпечує узгоджену діяльність сторін.

Умовами договору є предмет договору, строки виконання робіт, обов'язки і відповідальність сторін, вартість робіт та порядок розрахунків із замовниками.

Основним документом, що регулює взаємовідносини між замовником і генеральним підрядником протягом всього періоду будівництва, є генеральний договір (будівельного) підряду.

Порядок відображення в обліку операцій по здачі робіт відрізняється за різними варіантами розрахунків із замовниками.

Згідно з наказом Державного комітету статистики України та Державного комітету будівництва та архітектури України від 21 червня 2002 р. № 237/5 «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку в будівництві» виконання підрядних робіт має оформлюватися такими документами: № КБ-2в «Акт приймання виконаних підрядних робіт»; № КБ-3 «Довідка про вартість виконаних підрядних робіт».

Акт про приймання виконаних підрядних робіт за формою № КБ-2в поширюється на будівельні підприємства та будівельні структурні

підрозділи усіх видів економічної діяльності незалежно від форм власності, що виконують будівельні та монтажні роботи, роботи з капітального та поточного ремонту будівель і споруд та інші підрядні роботи із залученням бюджетних коштів або коштів підприємств, установ та організацій державної форми власності, а Довідка про вартість виконаних підрядних робіт за формою № КБ-3 – на усі будівельні підприємства та будівельні структурні підрозділи підприємств усіх видів економічної діяльності незалежно від форм власності, що виконують будівельні та монтажні роботи, роботи з капітального та поточного ремонту будівель і споруд та інші підрядні роботи за рахунок усіх джерел фінансування.

В Україні застосовуються три основні форми розрахунків між підрядниками та замовниками:

1) Розрахунки за окремі етапи будівництва. Розрахунки проводяться щомісячно відповідно до «Довідки про вартість виконаних робіт за технологічними етапами та комплексами робіт» в межах 95% кошторисної вартості об'єкту, решта 5% оплачується після завершення всіх БМР.

2) Розрахунки за повністю завершені об'єкти будівництва та пускові комплекси. Витрати будівельних підприємств до здачі замовнику готового об'єкту передбачається покривати за рахунок власних оборотних коштів та кредитів банку.

3) Розрахунки за фактично виконані окремі конструктивні елементи робіт. Оплата здійснюється на підставі підписаних замовником довідок за формою № КБ-3, в яких зазначається вартість завершених технологічних етапів і комплексів робіт.

Облік розрахунків у підрядника за виконані підрядні роботи та здані будівельні об'єкти здійснюється на синтетичному рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками». За дебетом цього рахунка відображають контрактну вартість підрядних робіт або об'єкта згідно з умовами контракту за фіксованою ціною або контракту за ціною «витрати плюс», включаючи ПДВ, та кредитом рахунка 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». Одержання авансів від замовників або оплата окремих етапів робіт, конструктивних елементів чи комплексів згідно з умовами контракту відображається записом за дебетом рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і кредитом рахунка 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Зарахування

раніше одержаного авансу відображається таким записом: дебет рахунка 681 і кредит рахунка 36. Нарахування ПДВ відображається записом: дебет рахунка 703 та кредит рахунка 643 «Податкові зобов'язання».

Списання фактичних витрат за підрядом (об'єктом) або витрат за окремими етапами робіт, конструктивними елементами або комплексами згідно з умовами контракту відображається записом за дебетом рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг» та кредитом рахунка 23 «Виробництво».

Роботи, виконані за договором субпідряду, приймає генпідрядник в присутності замовника на підставі складеної довідки за формою КБ-3. Оплата послуг субпідрядника, може здійснюватися як з поточного рахунка генерального підрядника, так і безпосередньо з рахунку замовника. Аналітичний облік розрахунків із субпідрядниками ведеться у відомості № 5-Б, дані якого переносяться до журналу-ордеру № 6.

Закриття рахунків доходів і витрат від здачі (реалізації) підрядних робіт (об'єктів) та їхньої собівартості відображається на рахунках бухгалтерського обліку у загальному порядку. Закриття рахунка доходів від реалізації робіт і послуг записом – дебет рахунка 791 «Результат основної діяльності» і кредит рахунка 903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг», а закриття рахунка доходів записом дебет рахунка 703 і кредит рахунка 791. Таким чином, на рахунку 791 шляхом порівняння кредитових і дебетових оборотів визначається фінансовий результат від реалізації підрядних робіт (об'єктів), тобто при перевищенні кредитового обороту над дебетовим буде отримано прибуток, а при перевищенні дебетового обороту на кредитовим – збиток.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» : наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>
5. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31 грудня 2012 р. № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text>
6. Андрусь О. Все об учете и организации строительной деятельности. Х. : Фактор, 2011. 656 с.
7. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : підручник / Л. Дейнека. Луцьк, 2017. 271 с.
8. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності / І.Б. Чернікова, Г.С. Дергільова, І.В. Нестеренко. Х. : Вид-во «Форт», 2015. 200 с.
9. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : навч. посібник / Я.Д. Крупка, М.Б. Кулинич, А.Т. Сафарова. Луцьк : Вежа-Друк, 2016. 452 с.

Контрольні питання до змістовного модулю 1

1. Визначте основні особливості діяльності автотранспортних підприємств та їхній вплив на організацію обліку.
2. Назвіть основний первинний документ, що використовується для роботи вантажних автомобілів. Дайте характеристику його основних показників.
3. У чому полягає сутність оперативного обліку випуску вантажних автомобілів на лінію і їхнього технічного стану?
4. Як в АТП ведеться облік замовлень на перевезення вантажів?
5. Дайте характеристику основним первинним документам, що використовуються для обліку роботи автобусів.
6. Який комплекс робіт, пов'язаний з підготовкою, відправленням і одержанням вантажів, а також з транспортним обслуговуванням населення включає в себе транспортно-експлуатаційне обслуговування?
7. Як організовується облік документів суворої звітності в автомобільних господарствах? Відображення їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.
8. Схарактеризуйте методику документального оформлення й складського обліку паливно-мастильних матеріалів на підприємствах автотранспорту.

9. Як документально оформляється видача водіям нафтопродуктів?
10. Який зведений документ складає матеріально відповідальна особа на підставі документів, за якими на автопідприємстві проводились прийняття і відпуск нафтопродуктів? Яке його значення бухгалтерського обліку?
11. Як веде матеріально відповідальна особа облік нафтопродуктів, отриманих водіями на АЗС.
12. Як доцільно здійснювати нарахування зносу в автопідприємствах? На якому рахунку бухгалтерського обліку його нарахування слід відображати?
13. На які види, залежно від періодичності, поділяються ремонт і технічне обслуговування автомобілів?
14. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються витрати на проведення ремонту і технічного обслуговування автомобілів?
15. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються витрати, пов'язані з заміною автомобільних шин і акумуляторів?
16. Якими первинними документами оформляється перевезення пасажирів і багажу?
17. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку квитки за перевезення пасажирів і багажу?
18. Як ведеться синтетичний облік операцій, пов'язаних із пасажирськими перевезеннями?
19. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку витрати і доходи автотранспортних підприємств?
20. Визначте основні групи витрат підприємства автотранспорту.
21. Яку проектно-кошторисну документацію необхідно підготувати до початку будівництва?
22. У чому полягає сутність контрактів з фіксованою ціною і контрактів з ціною «витрати плюс»?
23. Виділіть найбільш характерні особливості, властиві для будівельного виробництва. Який вплив вони мають на організацію бухгалтерського обліку?
24. Як впливає безцехова структура у будівництві на побудову рахунка 91 «Загальновиробничі витрати»?
25. Яка особливість відображення в обліку тимчасових будівель, огорож?

26. На яких рахунках і субрахунках ведеться облік виробничих запасів у будівництві?

27. Як формується собівартість будівельно-монтажних робіт будівельної організації?

28. За якими статтями витрат групують основні та накладні витрати?

29. З яких витрат формується первісна вартість деталей і конструкцій?

30. Які види витрат включає стаття «Матеріали»?

31. Які види витрат включає стаття «Деталі й конструкції»?

32. Які витрати включають до статті «Експлуатація будівельних машин і механізмів»?

33. Який основний метод обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт застосовується в будівництві та в чому його сутність?

34. Яке призначення журналу обліку виконаних робіт?

35. На якому рахунку й субрахунку ведеться облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт?

36. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку вартість реалізованих будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами, а також вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій?

37. Як обліковуються витрати допоміжних підсобних виробництв?

38. Як обліковуються й розподіляються між об'єктами обліку витрати на утримання й експлуатацію будівельних машин та обладнання?

39. Які особливості оцінки та обліку незавершеного будівельного виробництва?

40. Які особливості обліку витрат на спорудження тимчасових (нетитульних) споруд і будов?

41. Які форми первинних документів передбачено для обліку виконання підрядних робіт?

42. Які бухгалтерські рахунки використовуються для обліку розрахунків підрядників із замовниками за виконані підрядні роботи та здані будівельні об'єкти і які бухгалтерські записи при цьому складаються?

43. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку закриття рахунків доходів і витрат від здачі підрядних робіт?

44. На якому рахунку визначається фінансовий результат від реалізації підрядних робіт?

45. Методика виявлення прибутку або збитку від реалізації підрядних робіт.

Змістовний модуль 2

Особливості обліку основних об'єктів в сільському господарстві

ТЕМА 8. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ (РОСЛИННИЦТВО).

Лекція

Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку. Облік насіння та посівних матеріалів. Класифікація виробництв у сільськогосподарських підприємствах. Економічний зміст виробничих витрат та їх класифікація. Групування витрат за статтями калькуляції. Облік витрат на утримання й експлуатацію сільськогосподарської техніки. Облік загальновиробничих витрат. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва. Особливості обліку продукції сільськогосподарського виробництва. Облік доходів від реалізації сільськогосподарської продукції у рослинництві.

Практичне заняття

І. Розгляд теоретичних питань

1. Особливості бухгалтерського обліку у сільськогосподарському виробництві.

2. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції рослинництва.

3. Облік витрат з закладання і вирощування багаторічних насаджень.

4. Облік готової продукції та її реалізації.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Сільськогосподарське виробництво характеризується рядом особливостей, які суттєво впливають на організацію обліку:

1) багатогалузевий характер діяльності сільськогосподарських підприємств: виробництво різноманітної продукції рослинництва і тваринництва (часто за досить відмінними і специфічними технологіями), переробка власної і давальницької продукції, торгівля і громадське харчування, автомобільні перевезення і окрема система інших допоміжних виробництв (ремонтні майстерні, водопостачання тощо), капітальне будівництво своїми силами і підсобні промислові виробництва (цегельне та ін.) зумовлюють таку побудову обліку, яка враховувала б особливості кожного виду діяльності та одержаної продукції (робіт, послуг) і забезпечувала контроль за витратами у розрізі центрів відповідальності;

2) земля як основний виробничий ресурс у сільському господарстві поки що не має справедливої грошової оцінки і у складі активів сільськогосподарських підприємств не відображається, а у процесі відтворення жодними іншими засобами не заміщується. При раціональному використанні її родючість не лише не знижується, а навіть зростає, тому термін її ефективного використання не обмежений у часі і амортизаційні відрахування з вартості земельних ділянок (для віднесення їх на витрати виробництва) не визначаються;

3) процес виробництва у сільському господарстві має справу з живими організмами, розвиток яких часто визначається природними факторами (змінюю пори року, кількістю атмосферних опадів, коливаннями температури і вологості повітря тощо), які дуже рідко піддаються регулюванню з боку виробників. Цим зумовлено те, що у сільському господарстві рівень витрат часто визначається впливом природних факторів і не адекватний виходу продукції. Це зумовлює значні коливання собівартості продукції з року в рік. Крім того, з цим пов'язані сезонні коливання витрат або навіть їх одноразовий характер, що зумовлює необхідність вести облік витрат у розрізі окремих періодів року та видів робіт;

4) сільськогосподарські підприємства самі відтворюють частину необхідних їм засобів праці (вирощування багаторічних насаджень, молодняка тварин для ремонту та поповнення основного стада і т. ін.), але специфіка біологічних об'єктів зумовлює необхідність відображати в обліку витрати зі створення таких засобів до їх передачі в експлуатацію не як капітальні вкладення, а як поточні виробничі витрати;

5) частина готової продукції сільськогосподарського виробництва не набуває товарної форми, а залишається у господарстві і слугує вихідним матеріалом (сировиною) для відновлення процесу виробництва (насіння для посіву, корми для тварин, молоко для випоювання телят тощо) або ж для внутрішньогосподарської переробки (на борошно, крупи, олію, ковбаси і т. ін.). Усе це зумовлює необхідність вести відокремлений облік товарної та нетоварної частини готової продукції;

6) окремі види сільськогосподарської продукції одержують з виробництва лише один раз на рік (деяка продукція рослинництва) або навіть один раз у півтора-два роки (вирощування молодняка великої рогатої худоби), тому в бухгалтерському обліку необхідно відображати не лише кінцевий вихід продукції, а й сам хід її виробництва (наращування витрат та зростання живої маси тварин, їх приріст). У таких випадках оприбуткована продукція частково залишається на стадії незавершеного виробництва, хоча в обліку відображається у складі виробничих запасів (молодняк тварин). За несприятливих умов ця продукція взагалі може бути втрачена (падій молодняка тварин або зменшення їх живої маси). Все це зумовлює істотні особливості у методиці оприбуткування продукції та її обліку;

7) у сільському господарстві більшість рослин і тварин дають не один, а декілька видів продукції (як основної, так і побічної), а сам процес такого «спільного» виробництва не має точки роз'єднання, як це часто має місце у промисловості, тому це зумовлює необхідність застосування специфічних методів розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції.

Враховуючи особливості сільськогосподарського виробництва, Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів та Міністерство аграрної політики України (МАПУ) розробили і затвердили ряд нормативних

документів, що регулюють організацію та методику бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Серед них:

Міністерство аграрної політики України рекомендувало сільськогосподарським підприємствам застосовувати спеціальні субрахунки галузевого призначення, затверджені галузеві форми первинних документів та реєстрів журнально-ордерної форми обліку, статті витрат, методи розподілу витрат і калькулювання собівартості продукції, визначення об'єктів обліку витрат і калькуляційних одиниць, розрахунків за фіксованим сільськогосподарським податком, обліку державних дотацій, обліку розрахунків продукцією за податками і платежами та інше. Так, для обліку витрат виробництва та виходу продукції сільськогосподарським підприємствам рекомендовано застосовувати такі субрахунки:

1) до синтетичного рахунка 23 «Виробництво» 231 «Рослинництво»; 232 «Тваринництво»; 233 «Промислове виробництво»; 234 «Допоміжні виробництва»; 235 «Витрати на утримання машин і обладнання»; 236 «Обслуговуючі виробництва та господарства (виробничі)»; 237 «Ремонт основних засобів та інших необоротних активів»;

2) до синтетичного рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» 271 «Продукція рослинництва»; 272 «Продукція тваринництва»; 273 «Продукція промислових виробництв»; 274 «Продукція допоміжних, обслуговуючих та інших виробництв»; 275 «Продукція, прийнята від населення для реалізації»; 276 «Насіння і садивний матеріал»; 277 «Корми»;

3) до синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» 911 «Загальновиробничі (цехові) витрати рослинництва»; 912 «Загальновиробничі (цехові) витрати тваринництва»; 913 «Загальновиробничі (цехові) витрати промислових виробництв»; 914 «Загальновиробничі (цехові) витрати інших виробництв»; 915 «Фіксований сільськогосподарський податок».

У сільському господарстві застосовують спеціалізовані галузеві форми первинних бухгалтерських документів, такі як: с.-г. об., ф. № 29 «Інвентарна картка обліку основних засобів (для багаторічних насаджень)»; с.-г. об., ф. № 54 «Акт на приймання багаторічних насаджень і передачу їх в експлуатацію»; с.-г. об., ф. № 57 «Акт на вибраковку тварин з основного стада»; с.-г. об., ф. № 676 «Обліковий лист тракториста-машиніста (без причіплювача)»; с.-г. об.,

ф. № 77 «Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля»; с.-г. об., ф. № 84 «Щоденник надходження продукції садівництва»; с.-г. об., ф. № 34 «Книга обліку руху тварин і птиці»; с.-г. об., ф. № 35 «Журнал обліку витрат кормів»; с.-г. об., ф. № 36 «Журнал обліку затрат у ремонтній майстерні»; с.-г. об., ф. № 37 «Журнал обліку робіт і затрат»; с.-г. об., ф. № 38 «Накопичувальна відомість обліку роботи вантажних автомобілів» та ін.

Великим багатогалузевим сільськогосподарським підприємствам будь-яких організаційно-правових форм рекомендовано застосовувати журнали-ордери спеціалізованої галузевої форми.

Рослинництво – одна із основних галузей сільськогосподарського виробництва. Для обліку витрат і виходу продукції рослинництва використовують субрахунок 231 «Рослинництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво», за дебетом якого обліковують витрати, а за кредитом – вироблену продукцію.

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури або групи культур (озимі зернові, пшениця яра, просо, гречка, картопля та ін.), види робіт (оранка на зяб, луцення стерні, снігозатримання тощо), витрати до розподілу (витрати на зрошення, на утримання полезахисних насаджень і т. ін.). інші об'єкти обліку витрат (збирання і скиртування соломи, післязбиральна доробка продукції, виробництво трав'яного борошна тощо).

Витрати у рослинництві обліковують за такими статтями: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, насіння і посадковий матеріал, паливо і мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних засобів, загальновиробничі витрати, непродуктивні витрати, інші витрати.

Для оформлення витрат рослинництва використовують значну кількість первинних та зведених документів галузевого призначення: «Обліковий лист тракториста-машиніста» (с.-г. об., ф. № 67, 676), «Обліковий листок праці і виконаних робіт» (с.-г. об., ф. № 66, 66а), «Табель обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64), «Накладна (внутрішньогосподарського призначення)» (с.-г. об., ф. № 87), «Лімітно-збірна карта на одержання матеріальних цінностей» (с.-г. об., ф. № 117), «Акт на витрачання насіння і посадкового матеріалу» (с.-г. об., ф. № 119), «Акт про використання мінеральних, органічних

і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів» (с.-г. об., ф. № 118) та ін. На підставі первинних документів складають зведені документи та накопичувальні реєстри виробничого обліку, такі як: «Накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку» (с.-г. об., ф. № 37а), «Журнал обліку робіт і затрат» (с.-г. об., ф. № 37), «Зведена відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на соціальні заходи за об'єктами обліку витрат» та ін. Досить різноманітними є і документи на оприбуткування продукції рослинництва. Так, надходження від урожаю продукції зернових культур і сояшника оформляють «Реєстром відправки зерна та іншої продукції з поля» (с.-г. об., ф. № 77), «Дорожнім листом на вивезення продукції з поля» (с.-г. об., ф. № 77а), Талонами шофера, комбайнера, бункериста (відповідно: с.-г. об., ф. № 77б, 77в, 77г), «Реєстром приймання зерна та іншої продукції» (с.-г. об., ф. № 78) і т. ін. Урожай інших технічних культур, картоплі, овочів, кормових коренеплодів відображають у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції» (с.-г. об., ф. № 81), а продукції садівництва – у «Щоденнику надходження продукції садівництва» (с.-г. об., ф. № 84). Грубі та соковиті корми оприбутковують на підставі «Акта на приймання грубих і соковитих кормів» (с.-г. об., ф. № 92), а корми, використані шляхом випасання худоби, – «Актом на оприбуткування пасовищних кормів» (с.-г. об., ф. № 93, 93а) і т. ін. Дані первинних документів про кількість одержаної продукції у розрізі її видів, сортів, виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах, таких як «Відомість руху зерна та іншої продукції» (с.-г. об., ф. № 80), «Звіт про рух матеріальних цінностей» (с.-г. об., ф. № 121) та ін., які є підставою для записів до реєстрів аналітичного обліку даних про вихід продукції рослинництва. В умовах комп'ютеризації обліку основними обліковими реєстрами з обліку витрат і виходу продукції рослинництва можуть бути:

- Відомість обліку затрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг (по сільськогосподарському підприємству);
- Відомість обліку затрат на виробництво, виходу продукції, наданих послуг (по структурних підрозділах);
- Відомість обліку затрат на виробництво за статтями затрат (по сільськогосподарському підприємству);
- Відомість обліку затрат на виробництво за статтями затрат (по структурних підрозділах).

Об'єктами обчислення собівартості у рослинництві є окремі види основної, супутньої та побічної продукції, одержаної від сільськогосподарських культур, окремі сільськогосподарські роботи (наприклад, під урожай наступного року), роботи з поліпшення земельних угідь, а також роботи, що обліковуються як витрати майбутніх періодів. Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах здійснюють у такій послідовності:

- розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів;
- обчислюють собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв і списують калькуляційні різниці на споживачів послуг;
- розподіляють витрати на зрошення та осушення земель, на вапнування та гіпсування ґрунтів, на утримання полезахисних лісосмуг;
- списують частину витрат бджільництва на запилювання сільськогосподарських культур;
- списують з основного виробництва суми надзвичайних витрат;
- розподіляють бригадні, фермерські, цехові та загальновиробничі витрати;
- визначають загальну суму виробничих витрат за об'єктами обліку;
- розраховують собівартість продукції рослинництва;
- визначають собівартість продукції підсобних промислових підприємств з переробки продукції рослинництва;
- розподіляють витрати з утримання кормоцехів;
- визначають собівартість продукції тваринництва;
- розраховують собівартість живої маси молодняка тварин і тварин на вирощуванні та відгодівлі;
- визначають собівартість продукції інших промислових виробництв.

Виробничу собівартість продукції рослинництва обчислюють на таких умовах:

- а) зерна, насіння сояшника – франко-місце зберігання (франко-тік), враховуючи витрати на доочищення та сушіння;
- б) солома, сіно, інші грубі корми, цукрові буряки, картопля, баштанні культури, овочі, коренеплоди – франко-місце зберігання (франко-поле);

в) плоди, ягоди, виноград, листя тютюну, продукція лікарських та ефіроолійних культур і квітникарства, овочі закритого ґрунту – франко-пункт приймання (зберігання);

г) соломка і треста льону, конопель – франко-пункт зберігання або первинної обробки на підприємстві;

д) насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур – франко-місце зберігання;

е) зелена маса – франко-місце споживання (на корм) або силосування чи переробки (на силос, трав'яне борошно, сінаж, виготовлення гранул).

Фактична маса сільськогосподарської продукції визначається за вирахуванням мертвих відходів, усушки (зерна і насіння соняшника на току тощо), угару зеленої маси в процесі ферментації та ін. Витрати з посівів, які повністю загинули від стихійного лиха, списують як надзвичайні витрати. При пересіві повністю загинили посівів іншими культурами витрати на основний обробіток ґрунту (луцення стерні, оранка зябу), снігозатримання, внесення добрив під посів та інші неповторювані витрати списують у розрізі статей на заново висіяні культури. Витрати з частково загинилих посівів списують як надзвичайні витрати пропорційно до відсотка недоодержаної продукції. Страхове відшкодування за повністю або частково загинили посіви відображають в обліку як надзвичайні доходи. Собівартість побічної продукції рослинництва (соломи, гички цукрових буряків, стебел кукурудзи і соняшника, листя капусти та ін.) визначають виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею такої продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключають вартість побічної продукції за розрахунково-нормативною оцінкою, а решту витрат відносять на основну продукцію. При визначенні собівартості основної продукції окремих культур враховують їх технологічні особливості, наявність супутньої, нестандартної продукції та відходів, що використовуються. Між такими видами продукції витрати розподіляють умовно-розрахунковим методом:

– загальну суму витрат на вирощування і збирання зернових культур (без вартості соломи) розподіляють між зерном і зерновідходами. При цьому зерновідходи прирівнюють до зерна за вмістом

в них повноцінного зерна. При вирощуванні зернових культур на насіння витрати, віднесені на одержання повноцінного зерна, розподіляють між витратами на одержання насіння різної якості (супереліта, еліта, I та II репродукції) пропорційно до його вартості за цінами реалізації. Собівартість центнера насіння визначають діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу якості, на його масу після доробки;

– собівартість центнера зерна кукурудзи визначають діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання кукурудзи (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок маси качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюють за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальним 28 пунктом (з урахуванням базової вологості зерна в качанах – 14%). При необхідності додатково визначають фактичну собівартість центнера кукурудзи в качанах;

– для визначення собівартості продукції льону та конопель одержане насіння оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю виходячи із витрат на підготовку та обмолот стебел, транспортування та обробку насіння. Решту витрат (за мінусом вартості насіння) відносять на соломку. Собівартість трести включає вартість соломки і витрати на її розстилання, перегортання, підняття із стелищ тощо;

– для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур витрати на вирощування відповідної культури розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно до її вартості за середніми реалізаційними цінами;

– при визначенні собівартості картоплі, овочів відкритого і закритого ґрунту, продукції баштанних культур і садівництва із загальної суми витрат на їх вирощування та збирання вираховують вартість побічної продукції (враховуючи продукцію, яка згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з урахуванням її поживності). Решту суми витрат ділять на кількість повноцінної продукції. Між окремими культурами витрати можна розподіляти пропорційно вартості товарної продукції за цінами реалізації (якщо облік витрат ведуть по групі культур);

– витрати на вирощування і догляд за сіяними травами, прирідними і поліпшеними сіножатями, культурними пасовищами, які використовують для одержання кількох видів продукції,

розподіляють пропорційно площам, використаним для одержання окремих видів продукції, а витрати на збирання, транспортування та доробку певного виду продукції відносять безпосередньо на даний вид продукції. Якщо з однієї площі сіяних трав одержують декілька видів продукції, то витрати, віднесені на цю площу, розподіляють між видами продукції пропорційно до кількості зібраної зеленої маси (в умовному обчисленні);

– витрати на вирощування багаторічних трав (підготовка ґрунту, сімба, вартість насіння тощо) рівномірно розподіляють між роками залежно від терміну використання посівів. Обчислену фактичну собівартість продукції рослинництва порівнюють зі справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, за якою продукція оцінена при її оприбуткуванні, і визначають доходи (витрати) від первісного визнання сільськогосподарської продукції, які включають до складу інших операційних доходів (кредит субрах. 719) або інших операційних витрат (дебет субрах. 949). Рахунки обліку витрат при цьому закриваються, крім тих, на яких обліковують витрати у незавершене виробництво (витрати під урожай наступного року).

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/ed20051031>
5. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : підручник / Л. Дейнека. Луцьк, 2017. 271 с.
6. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності / І.Б. Чернікова, Г.С. Дергільова, І.В. Нестеренко. Х. : Вид-во «Форт», 2015. 200 с.
7. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник. К. : КНЕУ, 2013. 233 с.

ТЕМА 9. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ (ТВАРИННИЦТВО)

Лекція

Особливості сільськогосподарського виробництва у тваринництві та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку. Облік кормів. Документальне оформлення та облік приплоду, приросту живої ваги, переміщення тварин з однієї технологічної групи в іншу, надходження і вибуття тварин. Особливості обліку продукції сільськогосподарського виробництва тваринного походження. Економічний зміст виробничих витрат та їх класифікація у тваринництві. Групування витрат за статтями калькуляції. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва. Облік витрат операційної діяльності, які не включають або не вводять у собівартість продукції. Облік доходів від реалізації продукції тваринництва.

Практичне заняття

І. Розгляд теоретичних питань

1. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі (поточних біологічних активів тваринництва).
2. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції тваринництва.
3. Облік витрат з формування основного стада.
4. Облік готової продукції та її реалізації.
5. Облік фіксованого сільськогосподарського податку.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі (поточних біологічних активів тваринництва). У сільськогосподарських підприємствах дорослих продуктивних і робочих тварин, які призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковують на

рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», до якого з цією метою відкривають два субрахунки: 163 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 164 «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю». Для обліку молодняка тварин і тварин, вибракунаних з основного стада і поставлених на відгодівлю з метою подальшої реалізації або забою на м'ясо, птиці, звірів, кролів, бджіл призначений синтетичний рахунок 21 «Поточні біологічні активи» із субрахунками: 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю»; 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю». Облік наявності, надходження і вибуття молодняка великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз, коней ведуть за такими статево-віковими та господарськими групами:

1) велика рогата худоба (ВРХ): телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації;

2) свині: поросята до двох місяців (до відлучки від маток); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі;

3) вівці: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною віковою групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

4) кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року;

5) коні: молодняк робочих коней (за статтю і роками народження); молодняк племінних коней (за статтю і роками народження).

Молодняк племінних тварин усіх видів (ВРХ, свиней, овець, кіз і коней) обліковують також за породами. Облік наявності, надходження і вибуття дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю і нагул, ведуть за видами худоби: велика рогата худоба на відгодівлі і нагулі; свині на відгодівлі; вівці на відгодівлі і нагулі; кози на відгодівлі і нагулі.

Облік наявності, надходження і вибуття всіх видів птиці (як молодняка, так і дорослої) ведуть за такими обліковими групами: кури яєчного напрямку використання: молодняк; маточне

стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк; кури м'ясного напрямку використання: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо; качки: молодняк; доросле стадо; гуси: молодняк; доросле стадо; індики: молодняк; доросле стадо; цесарки: молодняк; доросле стадо; перепілки: молодняк; доросле стадо.

Облік наявності, надходження і вибуття хутрових звірів ведуть за їх видами (лисиці, нутрії тощо), а кролів – за породами (окремо молодняка і основного стада). Бджолині сім'ї обліковують за їх кількістю і вартістю в цілому по пасіці.

Облік надходження та вибуття поточних біологічних активів тваринництва (молодняка тварин і тварин на вирощуванні та відгодівлі) здійснюють на підставі первинних документів, оформлених відповідно до вимог і правил, затверджених відповідними галузевими нормативними документами. При одержанні приплоду завідувач ферми, бригадир або зоотехнік складають у двох примірниках «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (с.-г. об., ф. № 95). Записи в ньому здійснюють індивідуально по кожній голові приплоду ВРХ і коней, а по решті тварин – в цілому із зазначенням статі. Для оприбуткування приплоду ягнят каракульської породи овець складають спеціальний «Акт про хід окоту овець» (с.-г. об., ф. № 103), а молодняка птиці (курчат, гусенят, каченят, індиченят), одержаних при інкубації у власному господарстві – «Звіт про процес інкубації» (с.-г. об., ф. № 105). На одержаний приплід звірів і кролів складають «Накопичувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (с.-г. об., ф. № 96), в якому зазначають кількість виявленого у кожному гнізді молодняка (живого і мертвого). Оприбутковують лише живих звірят (кроленят). Тварин, придбаних у інших підприємств, прибуткують на підставі товарно-транспортної накладної та рахунку-фактури постачальника. Надходження тварин і птиці від населення, визначення порядку розрахунків за надані послуги з вирощування або відгодівлі поголів'я відображають у «Приймально-розрахунковій відомості на худобу і птицю, прийняту від населення» (с.-г. об., ф. № 95а) або ж у «Акті на передачу (продаж) і закупівлю худоби і птиці за договорами з громадянами» (с.-г. об., ф. № 95б).

Переведення тварин з молодшої групи в старшу, молодняка в основне стадо або на відгодівлю здійснюють у відповідні строки, зумовлені технологією їх вирощування. Так, нетелів переводять

у групу корів у день отелення; свиноматок, що перевіряються, у групу основних – після відлучення поросят, одержаних від першого опоросу, а ремонтних свинок у групу свиноматок, що перевіряються, – у віці 9–10 місяців при живій масі 100–120 кг. Усі зміни в групах оформляють «*Актом на переведення тварин з групи в групу*» (с.-г. об., ф. № 97), у якому записують основні зоотехнічні дані про тварин, прізвища працівників, за якими перезакріплюється поголів'я (вони розписуються в документі). У процесі переведення тварин з групи в групу беруть участь працівники зоотехнічної та ветеринарної служб. При оформленні руху тварин (народження, переведення з групи в групу або в основне стадо, постановка на відгодівлю, зняття з неї при забої або вибутті, передача іншій матеріально відповідальній особі тощо) їх зважують. Молодняк та відгодівельне поголів'я великої рогатої худоби і свиней бажано зважувати щомісяця. Результати зважування з позначенням клички, інвентарного номера, живої маси до і після зважування, приросту живої маси тварин за місяць записують у «*Відомість зважування тварин*» (с.-г. об., ф. № 98) у розрізі відповідальних осіб та видів тварин. Для визначення приросту живої маси по відповідній групі тварин за звітний період складають «*Розрахунок визначення приросту*» (с.-г. об., ф. № 98а). Приріст живої маси тварин визначають розраховково за формулою:

$$П = Мк + Мв - Мн - Мп,$$

де П – приріст живої маси тварин за звітний період; Мк, Мп – жива маса тварин на кінець (к) та початок (п) звітного періоду за даними відповідного зважування; Мв, Мн – жива маса тварин, що вибули (в) з даної вікової групи (враховуючи і загиблих) та надійшли (н) в дану групу (враховуючи приплід) протягом звітного періоду.

Особливої уваги з боку бухгалтерської служби потребують облік і контроль вибуття тварин і птиці. Причини вибуття бувають різні: технологічні потреби, виробнича необхідність, внутрішньогосподарське переміщення, непередбачувані та екстремальні ситуації, реалізація, забій тощо. Відпуск тварин іншим організаціям оформляють «*Товарно-транспортною накладною на відправлення-приймання тварин і птиці*» (ф. № 1-сг), яку виписують у чотирьох примірниках на кожну групу худоби, свиней, птиці та інших видів тварин.

До накладної додають ветеринарне свідоцтво. У товарно-транспортній накладній обов'язково записують такі дані: кількість голів, їх жива маса, категорія вгодованості, дата і година відправлення, пункт призначення, найменування одержувача товару.

У разі вимушеного дорізування або загибелі тварин, птиці, ліквідації поголів'я з інших причин у день вибуття обов'язково складають «*Акт на вибуття тварин і птиці (забій, дорізування і загибель)*» (с.-г. об., ф. № 100). На всі випадки загибелі і вимушеного забою тварин ветеринарна служба господарства разом із спеціалістами державної ветеринарної дільниці складає акт (висновок) про причини такого явища. У цьому акті вказують порядок і мету використання продуктів, одержаних внаслідок дорізування тварин. Продукти від забою тварин у господарстві або на забійному пункті інших організацій здають у комору (на склад) відповідно до накладної, в якій комірник або інша матеріально відповідальна особа розписується про їх приймання. Один примірник накладної додають до звіту про рух тварин і птиці. Усі документи про вибуття тварин і птиці затверджує керівник підприємства. Вибракування тварин з основного стада для наступної постановки на відгодівлю або забій, а також для реалізації, тобто переведення їх до складу поточних (оборотних) активів, відображають у «*Акті на выбракування тварин з основного стада*» (с.-г. об., ф. № 57). Для оперативного обліку і контролю за рухом поголів'я на тваринницькій фермі її завідуючий чи обліковець веде «*Книгу обліку тварин і птиці*» (с.-г. об., ф. № 34), у якій за кожною статевовіковою групою тварин зазначає джерела надходження та напрямки вибуття поголів'я. Основним документом, у якому узагальнюються дані про рух худоби, свиней, птиці та інших видів тварин за звітний період, є «*Звіт про рух худоби і птиці на фермі*» (с.-г. об., ф. № 102). У звіті, поряд з даними про рух худоби і птиці за обліковими групами, кількість голів та їх живу масу, зазначають також кількість кормо-днів, витрачених на утримання поголів'я. Складають такий звіт щомісяця у двох примірниках, з яких один разом з доданими до нього первинними документами, на основі яких його складено, передають до бухгалтерії для складання бухгалтерського звіту з підписом бухгалтера за прийняті документи залишається у матеріально відповідальній особі (завідувача ферми).

Для обліку молодняка тварин і тварин на відгодівлі використовують журнал-ордер № 8 с.-г., який складається з двох суміщених

частин – за дебетом субрахунка 212 (відомість 8.1 с.-г.) та за кредитом цього рахунка (безпосередньо журнал-ордер № 8 с.-г.). Записи у журналі-ордері та відомості виконують на підставі «Звіту про рух худоби і птиці на фермі» (с.-г. об., ф. № 102) та доданих до нього первинних документів. Записи здійснюють у розрізі статево-вікових груп окремо по кожній матеріально відповідальній особі (фермі). На підставі цих записів щомісяця складають Оборотну відомість аналітичного обліку за субрахунком 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції тваринництва. Тваринництво, як і рослинництво, об'єднує декілька відносно самостійних галузей: скотарство, свинарство, вівчарство, птахівництво, бджільництво, рибництво, шовківництво, кролівництво, звірівництво, племінне конярство та ін. Деякі з названих галузей можуть поділятися на підгалузі за виробничим призначенням: птахівництво – яєчне, м'ясне; вівчарство – вовняне, м'ясне, каракульське; бджільництво – медове, медово-запилувальне і т. ін.

Об'єктами обліку витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами: основне стадо ВРХ; худоба на вирощуванні та відгодівлі; основне стадо свиней; свині на вирощуванні; свині на відгодівлі; основне стадо овець; вівці на вирощуванні та відгодівлі; доросле стадо птиці (при необхідності – за видами птиці); молодняк птиці і т. ін.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва для кожної технологічної групи відкривають окремий аналітичний рахунок у складі субрахунку 232 «Тваринництво» синтетичного рахунка 23 «Виробництво». На дебеті цього рахунка обліковують витрати, а на кредиті – вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за плановою собівартістю (при неможливості визначити справедливую вартість одержаної продукції). Облік витрат ведуть за такими статтями: оплата праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; паливо і мастильні матеріали; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; непродуктивні витрати (втрати від загибелі тварин); загальновиробничі витрати; інші витрати.

Для обліку витрат і виходу продукції тваринництва використовують значну кількість первинних документів галузевого призначення. Деякі з них є загальними як для рослинництва, так і для тваринництва (лімітно-забірні карти, накладні, рахунки-фактури, розрахунки амортизації тощо), але більшість документів є специфічними саме для галузі тваринництва. Так, для нарахування заробітної плати використовують «Розрахунок нарахування заробітної плати (оплати праці) працівникам тваринництва» (с.-г. об., ф. № 69), «Табель обліку робочого часу» (с.-г. об., ф. № 64) та документи про вихід продукції. Списання кормів здійснюють на підставі «Відомості витрат кормів» (с.-г. об., ф. № 94). Виписують її на початку місяця на кожного працівника, за яким закріплена відповідна група тварин. У відомості вказують ліміт (раціон) видачі кормів на одну голову та їх загальні витрати на фактичне поголів'я. Тут же вказують кількість кормо-днів за кожен день і взагалі за місяць. Наприкінці місяця на підставі оформлених належним чином відомостей витрат кормів виконують записи у «Журналі обліку витрат кормів» (с.-г. об., ф. № 35), який ведуть наростаючим підсумком з початку року за кожним видом і групою тварин. Дані цього журналу використовують для оперативного контролю витрачання кормів. Витрати допоміжних виробництв відносять на окремі групи тварин на підставі відповідних звітів та розрахунків розподілу послуг (звіт про використання електроенергії, звіт про роботу кормокухні, звіт про роботу ремонтної майстерні, звіт по складу-холодильнику та ін.). Оприбуткування продукції тваринництва оформляють такими первинними документами галузевого призначення:

– «Журнал обліку надою молока» (с.-г. об., ф. № 112), який виписують на 15 днів. У ньому для кожної групи корів, закріплених за дояркою (оператором машинного доїння), відводять окремий рядок, де кожного дня (вранці, в обід та увечері) показують кількість надоемого молока. Ці дані затверджуються підписами доярки та завідувачого фермою. На підставі журналу обліку надою молока та документів на його витрачання, реалізацію тощо складають «Відомість руху молока» (с.-г. об., ф. № 114), яка є підставою для запису в обліковій реєстрі даних про вихід продукції молочного скотарства;

– «Акт настригу і прийняття вовни» (с.-г. об., ф. № 115) та «Щоденник надходження і відправлення вовни» (с.-г. об., ф. № 116) використовують для обліку продукції вівчарства;

– «Щоденник надходження сільськогосподарської продукції» (с.-г. об., ф. № 81) застосовують для обліку продукції птахівництва (яєць), бджільництва (меду), шовківництва (коконів тутового шовкопряда) та ін.;

– «Акт на оприбуткування приплоду тварин» (с.-г. об., ф. № 95), «Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів» (с.-г. об., ф. № 96), «Акт про хід окоту» (с.-г. об., ф. № 103), «Звіт про процеси інкубації» (с.-г. об., ф. № 105) використовують для оформлення приплоду тварин і птиці;

– «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98), «Розрахунок визначення приросту живої маси» (с.-г. об., ф. № 98а) використовують для оприбуткування приросту живої маси тварин на вирощуванні та відгодівлі.

У спеціалізованих тваринницьких господарствах застосовують також інші форми первинних документів, такі як «Акт зняття худоби з відгодівлі, назулу і дорощування» (с. – г. об., ф. № 98б), «Акт виводу і сортування добового молодняка птиці» (с.-г. об., ф. № 106) тощо. На підставі первинних документів на витрати виробництва та оприбуткування продукції тваринництва у бухгалтерії господарства по кожному підрозділу складають «Виробничі звіти» (ф. № 10.3а с.-г.), підсумки яких переносять у «Зведену відомість до журналу-ордеру № 8 с.-г.». Одержану продукцію тваринництва оприбутковують за справедливою вартістю, зменшеною на суму витрат на місці продажу. Наприкінці року визначають фактичну собівартість продукції і списують її відхилення від первісної оцінки на інші операційні доходи (або інші операційні витрати).

При визначенні фактичної собівартості продукції тваринництва із загальної суми витрат, віднесених на певну групу тварин, враховують вартість побічної продукції (гною, пуху, пір'я, яєць, м'яса загиблих звірів, шкір загиблих тварин тощо) в оцінці за цінами можливої реалізації або іншого використання. Решту витрат розподіляють між окремими видами основної продукції відповідно до прийнятої методики.

У молочному скотарстві калькують собівартість одного центнера молока і однієї голови приплоду. При цьому із загальної суми витрат на утримання основного стада виключають вартість гною та іншої побічної продукції. Вартість гною визначають виходячи

із вартості підстилки та нормативно-розрахункових витрат на його прибирання і доставку до місця зберігання. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Решту витрат на утримання корів та бугаїв-плідників (після вирахування вартості побічної продукції і приплоду) ділять на кількість оприбуткованого молока в центнерах і визначають собівартість одиниці основної продукції (центнера молока).

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці є приріст живої маси за звітний період та жива маса тварин на звітну дату. Собівартість центнера приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи тварин (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси. Витрати на утримання молодняка тварин, який не зважують (робочих коней, звірів тощо), відноситься на збільшення вартості цих тварин, виходячи з кількості кормо-днів та фактичної собівартості одного кормо-дня. Собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначають виходячи з витрат на їх утримання в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості тварин, що були в групі на початок року та надійшли в дану групу з інших груп або зі сторони, а також вартості приплоду (без вартості загиблих тварин). Розраховану таким чином вартість тварин ділять на загальну живу масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишились у даній групі на кінець звітного періоду. Вартість тварин, що загинули з різних причин, в кінці року не коригується.

Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду свиней на момент його відлучення від свиноматок визначають діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів живої маси поросят при відлученні (включаючи живу масу поросят при народженні). Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняка овець розподіляють між окремими видами основної продукції (вовною, приростом живої маси тварин, приплодом). Молоко овець, шкури загиблих тварин і гній вважають побічною продукцією. На собівартість приросту ягнят відносять: у романівському вівчарстві – 12 %, каракульському – 15 %, в усіх інших напрямках – 10 % загальної суми витрат на утримання основного стада. Для визначення собівартості

вовни та приросту живої маси всі витрати на утримання овець (за мінусом вартості побічної продукції та приплоду) розподіляють між вовною та приростом живої маси умовно, для чого один центнер вовни прирівнюють за вартістю до 5 ц приросту живої маси. Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносять прямо на собівартість останньої.

За основним стадом птиці калькуюють собівартість 1 тис. яєць, а за молодняком птиці – 1 ц приросту живої маси та 1 ц живої маси на звітну дату. Для визначення собівартості однієї голови ділового добового молодняка птиці суму витрат на інкубацію яєць (з урахуванням зміни залишків незавершеного виробництва) за мінусом вартості побічної продукції (яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці) ділять на кількість голів ділового добового приплоду молодняка. Вартість незавершеного виробництва в процесі інкубації визначають діленням планової собівартості добового молодняка птиці на тривалість інкубаційного періоду в днях і множенням одержаної собівартості одного яйце-дня інкубації на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації (з часу закладки в інкубатори до кінця року).

Собівартість окремих видів продукції бджільництва (мед, неплідна матка, матка плідна, рої бджіл, соти бджолині, віск, прополіс, отрута бджолина, пилок квітковий, маточне молочко, сото-рамка) визначають шляхом розподілу витрат, враховуючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами. При цьому собівартість 1 кг бджіл нових бджолиних сімей прирівнюють до собівартості 10 кг меду. У бджільництві калькуюють валовий вихід меду, враховуючи мед, що залишений у вуликах на зиму. Останній вважають витратами у незавершене виробництво на кінець року. Витрати на запилення сільськогосподарських культур вважають побічною продукцією (послугою) бджільництва і оцінюють за нормативною вартістю. На їх суму зменшують витрати, що відносять на основні види продукції.

Собівартість однієї голови приплоду кролів і звірів визначають у розмірі 50 % планової собівартості однієї голови молодняка

на момент його відлучення від маток. Собівартість однієї голови ділового приплоду визначають діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів (звірів) з приплідом до відлучення (без вартості побічної продукції – гною, шкурок і м'яса забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду. При цьому вартість невідлученого молодняка на кінець року виключають із загальної суми витрат за оцінкою оприбуткування. Вартість молодняка звірів минулих років народження (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначають виходячи з вартості молодняка на початок року і витрат на його утримання протягом звітного періоду (за мінусом вартості побічної продукції).

За такими ж методичними підходами визначають собівартість продукції інших галузей тваринництва. Відхилення вартості первинного оприбуткування продукції від її фактичної собівартості відносять на інші доходи (витрати) операційної діяльності. Кінцеве сальдо на субрахунку 232 «Тваринництво» буває, як правило, лише на аналітичних рахунках обліку витрат у ставковому рибництві, бджільництві, інкубаційному птахівництві, племінному конярстві. Решта аналітичних рахунків витрат у тваринництві на кінець року закриваються і незавершеного виробництва не мають.

Облік витрат з формування основного стада. Витрати на формування основного стада становлять особливу групу капітальних вкладень сільськогосподарських підприємств. Формування основного стада може здійснюватися як за рахунок придбання продуктивної і робочої худоби, так і за рахунок переведення в основне стадо молодняка тварин, вирощеного у своєму господарстві. Придбання тварин для поповнення основного стада оформляють супровідними документами постачальника: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, актами закупівлі тварин тощо. Оцінюють таких тварин за вартістю придбання відповідно до вимог НП(С)БО 7. Для переведення в основне стадо молодняка тварин, вирощеного у власному господарстві, складають «Відомість зважування тварин» (с.-г. об., ф. № 98) та «Акт на переведення тварин з групи в групу» (с.-г. об., ф. № 97). Власний молодняк при переведенні в основне стадо оцінюють за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, яка була визначена на останню

дату балансу і за якою його відображено в обліку на дату переведення в основне стадо. Облік витрат на формування основного стада ведуть на субрахунок 155 «Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів» синтетичного рахунка 15 «Капітальні інвестиції».

Аналітичний облік витрат на формування основного стада ведуть безпосередньо у журналі-ордері № 8 с.-г. окремо за видами тварин та джерелами їх надходження. Дорослих продуктивних тварин основного стада обліковують на субрахунок 163 (164) «Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою (первісною) вартістю» синтетичного рахунка 16 «Довгострокові біологічні активи». Ті ж дорослі тварини, які не призначені для використання у сільськогосподарському виробництві, обліковуються на субрахунок 107 «Тварини» синтетичного рахунка 10 «Основні засоби».

Аналітичний облік дорослих тварин ведуть за їх видами та господарським призначенням (корови, бугаї-плідники, воли робочі, свинюматки, кнури-плідники, кобили племінні, кобили робочі, жеребці племінні, мерини тощо) в окремій відомості до журналу-ордеру № 8 с.-г. та у картках інвентарного обліку.

Облік готової продукції та її реалізації. До готової продукції сільськогосподарського виробництва відносять продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та переробних промислових підприємств, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невикористаного споживання (видачі й продажу працівникам, передачі у невикористану сферу тощо); продукцію, яка призначена для споживання як корми або насіння безпосередньо у господарстві (у тому числі відходи, побічна продукція, зелена маса, саджанці для закладання та ремонту власних багаторічних насаджень). Для обліку такої продукції призначено синтетичний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», до якого відкривають окремі субрахунки за галузями виробництва.

Продукцію господарського використання тварин (молоко, яйця, мед, кокони тутового шовкопряда тощо) оприбутковують на дебет субрахунка 272 «Продукція тваринництва» аналогічно оприбуткуванню продукції рослинництва. Продукцію вирощування та відгодівлі сільськогосподарських тварин і птиці (додаткові біологічні активи – приплід, приріст живої маси тварин) оприбутковують на рахунок 21 «Поточні біологічні активи». Відповідно до цього облікову

вартість реалізованої продукції рослинництва, господарського використання тварин та переробки сільськогосподарської продукції списують бухгалтерською проводкою: Д-т субрах. 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», К-т рах. 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», а вартість реалізованих тварин у живій масі – Д-т субрах. 901 – К-т рах. 21. Облік доходу від реалізації та витрат на збут ведуть у загальноприйнятому порядку.

Облік фіксованого сільськогосподарського податку. Сільськогосподарські виробники сплачують фіксований сільськогосподарський податок (ФСП), який не змінюється протягом терміну, визначеного відповідним законодавством України. Платниками податку можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків. Якщо сільськогосподарський товаровиробник утворюється шляхом злиття, приєднання, перетворення, поділу або виділення згідно з відповідними нормами Цивільного кодексу України, то норма щодо дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва, яка дорівнює або перевищує 75 відсотків за попередній податковий (звітний) рік, поширюється на: – усіх осіб окремо, які зливаються або приєднуються; – кожну окрему особу, утворену шляхом поділу або виділу; – особу, утворену шляхом перетворення. Не може бути зареєстрований як платник податку ФСП:

– суб'єкт господарювання, у якого понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра;

– суб'єкт господарювання, що провадить діяльність з виробництва та/або реалізації підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди згідно з УКТ ЗЕД 2204 29–2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

– суб'єкт господарювання, який на день подання документів для набуття статусу платника податку має податковий борг (недоїмку), за винятком безнадійного податкового боргу (недоїмки), який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Об'єктом оподаткування податком для сільськогосподарських товаровиробників є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди.

Базою оподаткування податком для сільськогосподарських товаровиробників є нормативна грошова оцінка одного гектара сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ і багаторічних насаджень). Розмір ставок податку з одного гектара сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду для сільськогосподарських товаровиробників залежить від категорії (типу) земель, їх розташування та становить (у відсотках бази оподаткування):

а) для ріллі, сіножатей і пасовищ (крім ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, а також ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди) – 0,15;

б) для ріллі, сіножатей і пасовищ, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,09;

в) для багаторічних насаджень (крім багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях) – 0,09;

г) для багаторічних насаджень, розташованих у гірських зонах та на поліських територіях, – 0,03; г) для земель водного фонду – 0,45;

д) для ріллі, сіножатей і пасовищ, що перебувають у власності сільськогосподарських товаровиробників, які спеціалізуються на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті, або надані їм у користування, у тому числі на умовах оренди, – 1,0.

Під спеціалізацією на виробництві (вирощуванні) та переробці продукції рослинництва на закритому ґрунті слід розуміти перевищення частки доходу, отриманого від реалізації такої продукції та продукції її переробки двох третин доходу (66 відсотків) від реалізації усієї власної виробленої сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки. Перелік гірських зон та поліських територій

визначається Кабінетом Міністрів України. Базовим податковим (звітним) періодом для податку є календарний рік. Базовий податковий (звітний) рік починається з 1 січня і закінчується 31 грудня того ж року. Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обчислюють суму податку щороку за станом на 1 січня і до 1 лютого поточного року подають відповідному органу державної податкової служби за місцезнаходженням платника податку та місцем розташування земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 Податкового Кодексу. Сплата податку проводиться щомісяця протягом 30 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) місяця, у розмірі третини суми податку, визначеної на кожний квартал від річної суми податку, у таких розмірах: а) у I кварталі – 10 відсотків; б) у II кварталі – 10 відсотків; в) у III кварталі – 50 відсотків; г) у IV кварталі – 30 відсотків. Платники податку ФСП не є платниками таких податків і зборів: а) податку на прибуток підприємств; б) земельного податку (крім земельного податку за земельні ділянки, що не використовуються для ведення сільськогосподарського товаровиробництва); в) збору за спеціальне використання води; г) збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності (у частині провадження торговельної діяльності). Нарахування ФСП відображається в обліку записом: Д-т субрах. 915 – К-т субрах. 641. У кінці звітного року суму ФСП розподіляють між об'єктами обліку витрат у рослинництві пропорційно площі угідь, зайнятих відповідними культурами, і списують на рахунок 23 «Виробництво» записом: Д-т субрах. 231 – К-т субрах. 915. Облік розрахунків з бюджетом за фіксованим сільськогосподарським податком ведуть у журналі-ордері ф. № 3 с.-г.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/ed20051031>
5. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : підручник / Л. Дейнека. Луцьк, 2017. 271 с.
6. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності / І.Б. Чернікова, Г.С. Дергільова, І.В. Нестеренко. Х. : Вид-во «Форт», 2015. 200 с.
7. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник. К. : КНЕУ, 2013. 233 с.

Контрольні питання змістовного модулю 2

1. Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку.
2. Облік насіння та посівних матеріалів.
3. Класифікація виробництв у сільськогосподарських підприємствах.
4. Економічний зміст виробничих витрат та їх класифікація.
5. Групування витрат за статтями калькуляції.
6. Облік витрат на утримання й експлуатацію сільськогосподарської техніки.
7. Облік загальновиробничих витрат.
8. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва.
9. Особливості обліку продукції сільськогосподарського виробництва.
10. Облік доходів від реалізації сільськогосподарської продукції у рослинництві.
11. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі (поточних біологічних активів тваринництва).
12. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції тваринництва.
13. Облік витрат з формування основного стада.
14. Облік готової продукції та її реалізації.
15. Облік фіксованого сільськогосподарського податку

Питання до заліку з навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності»

1. Визначте основні особливості діяльності автотранспортних підприємств та їхній вплив на організацію обліку.
2. Назвіть основний первинний документ, що використовується для роботи вантажних автомобілів. Дайте характеристику його основних показників.
3. У чому полягає сутність оперативного обліку випуску вантажних автомобілів на лінію і їхнього технічного стану?
4. Як в АТП ведеться облік замовлень на перевезення вантажів?
5. Дайте характеристику основним первинним документам, що використовуються для обліку роботи автобусів.
6. Який комплекс робіт, пов'язаний з підготовкою, відправленням і одержанням вантажів, а також з транспортним обслуговуванням населення включає в себе транспортно-експлуатаційне обслуговування?
7. Як організовується облік документів суворої звітності в автомобільних господарствах? Відображення їх руху на рахунках бухгалтерського обліку.
8. Схарактеризуйте методику документального оформлення й складського обліку паливно-мастильних матеріалів на підприємствах автотранспорту.
9. Як документально оформляється видача водіям нафтопродуктів?
10. Який зведений документ складає матеріально відповідальна особа на підставі документів, за якими на автопідприємстві проводились прийняття і відпуск нафтопродуктів? Яке його значення бухгалтерського обліку?
11. Як веде матеріально відповідальна особа облік нафтопродуктів, отриманих водіями на АЗС.
12. Як доцільно здійснювати нарахування зносу в автопідприємствах? На якому рахунку бухгалтерського обліку його нарахування слід відображати?
13. На які види, залежно від періодичності, поділяються ремонт і технічне обслуговування автомобілів?

14. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються витрати на проведення ремонту і технічного обслуговування автомобілів?

15. На яких рахунках бухгалтерського обліку відображаються витрати, пов'язані з заміною автомобільних шин і акумуляторів?

16. Якими первинними документами оформляється перевезення пасажирів і багажу?

17. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку квитки за перевезення пасажирів і багажу?

18. Як ведеться синтетичний облік операцій, пов'язаних із пасажирськими перевезеннями?

19. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку витрати і доходи автотранспортних підприємств?

20. Визначте основні групи витрат підприємства автотранспорту.

21. Яку проектно-кошторисну документацію необхідно підготувати до початку будівництва?

22. У чому полягає сутність контрактів з фіксованою ціною і контрактів з ціною «витрати плюс»?

23. Виділіть найбільш характерні особливості, властиві для будівельного виробництва. Який вплив вони мають на організацію бухгалтерського обліку?

24. Як впливає безцехова структура у будівництві на побудову рахунка 91 «Загальновиробничі витрати»?

25. Яка особливість відображення в обліку тимчасових будівель, огорож?

26. На яких рахунках і субрахунках ведеться облік виробничих запасів у будівництві?

27. Як формується собівартість будівельно-монтажних робіт будівельної організації?

28. За якими статтями витрат групують основні та накладні витрати?

29. З яких витрат формується первісна вартість деталей і конструкцій?

30. Які види витрат включає стаття «Матеріали»?

31. Які види витрат включає стаття «Деталі й конструкції»?

32. Які витрати включають до статті «Експлуатація будівельних машин і механізмів»?

33. Який основний метод обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт застосовується в будівництві та в чому його сутність?

34. Яке призначення журналу обліку виконаних робіт?

35. На якому рахунку й субрахунку ведеться облік витрат на виконання будівельно-монтажних робіт?

36. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку вартість реалізованих будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами, а також вартість робіт, прийнятих від субпідрядних організацій?

37. Як обліковуються витрати допоміжних підсобних виробництв?

38. Як обліковуються й розподіляються між об'єктами обліку витрати на утримання й експлуатацію будівельних машин та обладнання?

39. Які особливості оцінки та обліку незавершеного будівельного виробництва?

40. Які особливості обліку витрат на спорудження тимчасових (нетитульних) споруд і будов?

41. Які форми первинних документів передбачено для обліку виконання підрядних робіт?

42. Які бухгалтерські рахунки використовуються для обліку розрахунків підрядників із замовниками за виконані підрядні роботи та здані будівельні об'єкти і які бухгалтерські записи при цьому складаються?

43. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку закриття рахунків доходів і витрат від здачі підрядних робіт?

44. На якому рахунку визначається фінансовий результат від реалізації підрядних робіт?

45. Методика виявлення прибутку або збитку від реалізації підрядних робіт.

46. Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на побудову бухгалтерського обліку.

47. Облік насіння та посівних матеріалів.

48. Класифікація виробництв у сільськогосподарських підприємствах.

49. Економічний зміст виробничих витрат та їх класифікація.

50. Групування витрат за статтями калькуляції.
51. Облік витрат на утримання й експлуатацію сільськогосподарської техніки.
52. Облік загальновиробничих витрат.
53. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва.
54. Особливості обліку продукції сільськогосподарського виробництва.
55. Облік доходів від реалізації сільськогосподарської продукції у рослинництві.
56. Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі (поточних біологічних активів тваринництва).
57. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції тваринництва.
58. Облік витрат з формування основного стада.
59. Облік готової продукції та її реалізації.
60. Облік фіксованого сільськогосподарського податку.

«Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності» (II семестр)

Змістовний модуль 3 Особливості обліку у торгівлі

ТЕМА 1. ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У ТОРГІВЛІ

Організація торговельної діяльності. Види торгівлі. Особливості торговельної діяльності які впливають на облік. Організація бухгалтерського обліку в торгівлі. Формування цін на товари, контроль за їх дотриманням. Застосування Регістраторів розрахункових операцій (РРО) в обліку торговельної діяльності.

Практичне заняття

1. Організація торговельної діяльності.
2. Організація бухгалтерського обліку в торгівлі.
3. Формування цін на товари, контроль за їх дотриманням.
4. Застосування Регістраторів розрахункових операцій в обліку торговельної діяльності.

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Торговельна діяльність – це ініціативна, самостійна діяльність юридичних осіб і громадян щодо здійснення купівлі та продажу товарів народного споживання з метою отримання прибутку. Торговельна діяльність може здійснюватися громадянами та юридичними особами всіх форм власності у сферах роздрібно́ї та оптової торгівлі, а також у торговельно-виробничій сфері (громадське харчування) сфері. Загальні умови заняття торговельною діяльністю визначає «Порядок заняття торговельною діяльністю і правила торговельного обслуговування населення», затвердженого постановою КМУ № 108 (з наступними змінами і доповненнями).

Товарами потрібно вважати такі активи (цінності), які придбані для наступної реалізації іншими фізичними та юридичними особами з метою отримання прибутку.

Торгівля є роздрібна та оптова. **Роздрібна торгівля** передбачає продаж товарів або послуг безпосередньо кінцевим споживачам для їх власного некомерційного використання. **Оптова торгівля** – сфера підприємницької діяльності з придбання і відповідного перетворення товарів для наступної їх реалізації підприємствам роздрібною торгівлі, іншим суб'єктам підприємницької діяльності.

На облік мають вплив особливості торговельної діяльності:

– у торгівлі нічого не виробляється, а тому відсутній процес визначення виробничої собівартості продукту;

– у роздрібній торгівлі велика номенклатура товарів, а тому їх обліковують у грошовому вираженні за цінами продажу. Кількісно-вартісний облік ведеться по окремим цінним виробам (автомобілі, побутова техніка, ювелірні вироби тощо);

– у торгівлі обліковують різницю між купівельною і продажною вартістю товарів для обчислення фінансового результату;

– витрати торговельного підприємства становлять витрати обігу, що не включають до вартості товарів, а обліковують за окремими статтями у складі адміністративних витрат, витрат на збут та інших.

Для ведення торговельної діяльності суб'єкт господарювання повинен мати: свідоцтво про державну реєстрацію; дозвіл на розміщення об'єкта торгівлі; ліценції, торговий патент; документи на товар.

Однією з особливостей організації обліку в торгівлі є те, що облік роздрібного товарообігу ведеться, як правило, у грошовому вимірнику за продажними (роздрібними) цінами. Облік товарів у оптовій торгівлі може вестися як за продажними так і за цінами придбання.

Облік товарів і тари в торговельних підприємствах ведеться на рахунку 28 «Товари» за субрахунками:

281 «Товари на складі», який використовується для обліку наявності і руху товарних запасів, що знаходяться підприємствах оптової торгівлі; облік на рахунку може вестися як за покупними та і продажними цінами (це закріплюється у наказі про облікову політику підприємства);

282 «Товари в торгівлі», який використовується для обліку наявності і руху товарів на підприємствах роздрібною торгівлі; облік товарів ведеться тільки у продажних цінах;

283 «Товари на комісії», який призначений для обліку товарів, переданих на комісію за договорами комісії, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості;

284 «Тара під товарами», який використовується для обліку наявності і руху порожньої тари під товарами, як покупної, так і власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих або господарських потреб і обліковується на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або 20 «Виробничі запаси»;

285 «Торгова націнка», на якому торговельні та постачально-збутові підприємства використовують у тому випадку, коли облік товарів на субрахунку 281 та 282 ведеться за продажними цінами;

289 «Транспортно-заготівельні витрати», призначений для обліку відповідних витрат при придбанні товарів.

Для обліку доходів від реалізації товарів використовується рахунок 702 «Дохід від реалізації товарів», собівартість реалізованих товарів визначається на рахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати не використовується на торговельних підприємствах. Витрати пов'язані з організацією та здійсненням торговельної діяльності обліковуються на рахунках 92 та 93.

Ціна – грошовий вираз вартості товару.

Торгова націнка – це різниця між продажною та купівельною вартістю товарів. Сума ТН повинна забезпечити покриття витрат торгового підприємства на реалізацію товарів, сплату податкового зобов'язання з ПДВ та одержання суми прибутку.

В практиці використовуються такі продажні ціни: вільна ринкова, звичайна, фіксована або регульована, мінімальна, мінімальна митна вартість.

Вільна ринкова ціна має бути, як правило, не нижчою від собівартості плюс прибуток, а по покупних товарах – не нижчою цін їх придбання. Вільна ціна встановлюється шляхом додання торгових націнок до ціни покупки.

Звичайна ціна на продукцію (роботи, послуги) – це ціна, не менша від середньозваженої ціни реалізації аналогічної продукції за будь-якими іншими угодами купівлі-продажу, укладеним з будь-якою третьою стороною протягом 30 календарних днів, що передували даті реалізації. Застосування звичайних цін регламентовано з метою визначення доходів для оподаткування у разі: а) розрахунків

з пов'язаними особами; б) бартерних операцій; в) натуральної оплати праці; г) невиробничого використання товарів; д) розрахунків із суб'єктами підприємницької діяльності, які не зареєстровані як платники податку.

Чинним законодавством затверджено повноваження центральних органів виконавчої влади, обласних та міських адміністрацій, виконавчих органів щодо регулювання цін і тарифів на окремі види продукції, товарів і послуг. В такому випадку появляється **фіксована та регульована ціна** (вітчизняні та імпорتنі лікарські засоби і виробни медичного призначення, тощо).

На окремі види товарів можуть централізовано встановлюватися **мінімальні ціни**, тобто ціни, нижче яких не дозволяється продавати товари. Наприклад, мінімальні ціни встановлюються на імпорتنі тютюнові вироби, цукор тощо.

Мінімальна митна вартість встановлюється на окремі види імпортованих товарів з метою забезпечення повноти справляння ПДВ, акцизного податку та інших податків (імпортовані автомобілі, відеокасети, телевізори, шоколад та інші).

Формування первісної вартості товарів

Діють відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси». До первісної вартості включаються: суми, що сплачені постачальнику (купівельна вартість); суми непрямих податків, що входять до вартості товарів та не компенсуються підприємству; суми ввізного мита та митних платежів; ТЗВ; Інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням товарів і доведення їх до стану придатності для продажу (витрати на доробку та підвищення якості і купівельної привабливості товару – фасування, пакування, тощо).

Кількість товарів, реалізованих покупцям, визначають на підставі **звітів РРО** (реєстратора розрахункових операцій) або з використанням (у випадках передбачених законодавством: діяльність включена до спеціального переліку, затвердженого Мінекономіки; придбав спеціальний патент; торгівля через пересувну торговельну мережу) зареєстрованих в установленому порядку розрахункових книжок (РК). РРО повинен бути запрограмований таким чином, щоб фіскальний чек мав **необхідні реквізити**.

Для контролю за наявністю і рухом товарів матеріально-відповідальні особи складають «**Товарні звіти**» Т.ф. № 36 (щоденно або раз

за декілька днів залежно від обсягу операцій, відповідно до наказу керівника). До звіту додають всі первинні документи, на підставі яких надходив та відпускався товар. Складають звіт в двох примірниках: перший з доданими первинними документами передають в бухгалтерію, другий – зберігається у МВО з розпискою бухгалтера.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми:

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Про застосування електронних контрольно-касових апаратів у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 01.06.2000 р. № 1776-III-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/679-14>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
8. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посіб. / Г.В. Блакита, І.О. Гладій, О.М. Дзюба, О.Т. Бровко. К. : «Центр учбової літератури», 2014. 288 с.
9. Куцик П.О. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посібник. Львів : «Магнолія-2006», 2010. 504 с.
10. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства : навч. посіб. / Л.В. Нападівська, А.В. Алексеева, О.А. Бакурова, О.Г. Веренич, Н.І. Морозова; Київ. нац. торг.-екон. ун.-т. К., 2006. 378 с.

ТЕМА 2. ОБЛІК ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ В ОПТОВІЙ ТОРГІВЛІ

Лекція

Облік надходження товарів на підприємства оптової торгівлі, їх оцінка. Документальне оформлення надходження та продажу товарів в оптовій торгівлі. Облік реалізації та повернення товарів. Облік тари. Облік товарів у оптовій комісійній торгівлі.

Практичне заняття

I. Розгляд теоретичних питань

1. Облік надходження товарів на підприємства оптової торгівлі, їх оцінка.
2. Документальне оформлення надходження та продажу товарів в оптовій торгівлі.
3. Облік реалізації та повернення товарів.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Задача № 1. Оприбутковано товарів на суму 108 тис. грн, в т. ч. ПДВ – 18 тис. грн, послуги з доставки, розвантаження і страхування оплачено попередньо і становили 12 тис. грн, в т. ч. ПДВ – 2 тис. грн, зарплата персоналу становила 10 тис. грн, в т. ч. продавцям – 7 тис. грн, адміністративному персоналу – 3 тис. грн, амортизація основних засобів – 5 тис. грн, в т. ч. торговельного обладнання – 3 тис. грн, оргтехніки – 2 тис. грн, послуги зв'язку – 3 тис. грн. Оренда приміщення – 6 тис. грн, в т. ч. торговельного залу – 4 тис. грн, адміністративного приміщення – 2 тис. грн. Товари продано протягом звітнього періоду на умовах передоплати за 180 тис. грн, в т. ч. ПДВ – 30 тис. грн.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Задача 2. Підприємство «Альфа» відвантажило підприємству «Бетта» товар А. сума до оплати – 72 000 грн, в т. ч. ПДВ – 12 000 грн.

При прийманні виявлена нестача товару на суму 1800 грн, в т. ч. ПДВ – 300 грн. Приймання товару було призупинено, складено акт про встановлені розбіжності при прийманні товарно-матеріальних цінностей у 2 примірниках.

Варіант I. Підприємство «Бетта» направило позов до арбітражного суду. Суд вирішив справу на користь постачальника (підприємства «Альфа»).

Варіант II. Претензія задоволена, здійснено повернення грошових коштів.

Варіант III. Претензія задоволена, здійснено поставку товарів.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Самостійна робота

Завдання для самостійної роботи студентів

Реферати на теми:

1. Ціноутворення в торгівлі.
2. Характеристика рахунків бухгалтерського обліку товарів.
3. Облік товарів за експортно-імпортних умов.
4. Облік бартерних операцій.

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Товари поступають на оптові склади та приймаються на основі наступних документів: *рахунок-фактору, товарно-транспортні накладні, податкові накладні*. При наявності нестачі товарів при прийомі складається *комерційний акт* (нестачі з вин транспортної організації) або *акт при прийманні товарів*. Вони є підставою для пред'явлення претензії постачальнику.

Платники податку зобов'язані вести окремий облік по придбанню та продажу товарів: по операціям, що оподатковуються ПДВ по ставці 20%; по операціям, які оподатковуються поставці 0%; по операціям, вартість яких не включається у склад витрат підприємства; по операціям експорту.

Нестача товарів, що виявлена при прийомі товарів обліковується: Дебет 374, кредит 631.

Тара під товарами, що належить постачальнику оприбутковується Дебет 284, Кредит 631, при поверненні тари робиться зворотний запис.

Транспортні витрати, що пов'язані з отриманням товарів обліковуються по дебету рахунку 289.

У Наказі про облікову політику підприємства необхідно зазначити за яким цінами обліковується товари на складі. Якщо прийнято рішення про використання продажних цін необхідно нарахувати торговельну націнку на придбані товари: Дебет 281, Кредит 285.

У практиці підприємства оптової торгівлі використовується декілька форм реалізації товарів:

- 1) Реалізації зі складі (складський товарооборот).
- 2) Реалізація транзитом з участю у розрахунках (транзитний товарооборот);
- 3) Реалізація транзитом без участі у розрахунках (організацій товарооборот).

Облік реалізації товарів зі складу. Відпуск товарів здійснюється на підставі: *накладної на відпуск, рахунка-фактори, товарно-транспортної накладної, податкової накладної.*

У бухгалтерському обліку датою визначення доходу від реалізації товарів є дата відвантаження, незалежно від строку отримання платежу за товар.

Підприємства оптової торгівлі можуть здійснювати операція, при яких товари, минувши склад оптового підприємства, відвантажуються постачальником безпосередньо покупцю. Такий вид реалізації отримав назву «транзит з участю в розрахунках»

При транзитних операціях торгове підприємство виконує, по суті, посередницькі функції: товар на оптовий склад не поступає, а відбувається лише рух документів. При цьому оптова база одержує платежі від покупця і розраховується з постачальником.

Разом з тим, оптове підприємство укладає з постачальником договір купівлі-продажу, в якому обмовляються умови поставки товарів, визначається момент переходу права власності на товар.

В обліку оптового підприємства залежно від умов поставки, обумовлених в договорі з продавцем, по даті переходу права власності на товар буде відображена вартість придбаних товарів. Щоб відобразити в обліку товар, якого немає в наявності, на рахунку 28 «Товари» можна відкрити субрахунок «Товари в дорозі». Одночасно з оприбуткуванням товарів буде відображено їх відвантаження. При цьому на продажну вартість товарів буде збільшений дохід від реалізації,

а купівельна вартість буде віднесена на собівартість реалізованих товарів. Не дивлячись на те, що товари минуть оптовий склад, підприємство повинне мати відповідні документи, підтверджуючі право власності на них (накладна або акт приймання-передачі товарів, підписаний сторонами).

Треба зауважити, що використання рахунків авансів є принциповим для обліку розрахунків з нерезидентами. При розрахунках з вітчизняними постачальниками та покупцями можливо напряму обліковувати отримані та перераховані аванси відповідно на субрахунках 361 та 631.

При реалізації товарів транзитом без участі у розрахунках оптове підприємство виконує функції посередника між постачальником та покупцем товарів, та отримає винагороду за організацію товарообміну від покупця та постачальника (або від одної сторони за змовою).

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Про застосування електронних контрольно-касових апаратів у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 01.06.2000 р. № 1776-III-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/679-14>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>

8. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посіб. / Г.В. Блакита, І.О. Гладій. О.М. Дзюба, О.Т. Бровко. К. : «Центр учбової літератури», 2014. 288 с.
9. Куцик П.О. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посібник. Львів : «Магнолія-2006», 2010. 504 с.
10. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства : навч. посіб. / Л.В. Нападівська, А.В. Алексєєва, О.А. Бакурова, О.Г. Веренич, Н.І. Морозова; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К., 2006. 378 с.

ТЕМА 3. ОБЛІК ТОВАРНИХ ОПЕРАЦІЙ В РОЗДРІБНІЙ ТОРГІВЛІ

Лекція

Облік надходження товарів на підприємства роздрібної торгівлі. Облік реалізації товарів у роздріб. Облік торгових націнок на товари, порядок їх розподілу і списання. Облік торгових знижок з вартості товарів. Облік реалізації товарів у розстрочку. Облік операцій, пов'язаних з поверненням товарів. Особливості обліку тари в торгових підприємствах. Облік реалізації товарів у комісійній торгівлі. Облік переоцінки товарних запасів на дату балансу. Облік товарних втрат у торгівлі.

Практичне заняття

І. Розгляд теоретичних питань:

1. Облік надходження товарів на підприємства роздрібної торгівлі.
2. Облік реалізації товарів у роздріб.
3. Облік торгових націнок на товари, порядок їх розподілу і списання.
4. Облік торгових знижок з вартості товарів.
5. Облік реалізації товарів у розстрочку.
6. Облік операцій, пов'язаних з поверненням товарів.
7. Особливості обліку тари в торгових підприємствах.
8. Облік реалізації товарів у комісійній торгівлі.
9. Облік переоцінки товарних запасів на дату балансу.
10. Облік товарних втрат у торгівлі.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Задача 1. Підприємство відвантажило товар покупцю на суму 12 000 грн. (у т. ч. ПДВ- 2000 грн). собівартість товару – 8 000 грн. Згідно з договором покупець зобов'язаний оплатити товар протягом 30 днів з моменту його одержання. При цьому в договорі передбачене надання продавцем знижки-сконто за таких умов: 5/5, тобто у випадку оплати товару покупцем протягом 5 днів з моменту одержання йому надається знижка в розмірі 5 % від суми оплати. Товари оплачено покупцем на третій день з моменту одержання. Відповідно сума оплати з урахуванням наданої знижки склала 11 400 грн.

Задача 2. У звітному періоді на підприємстві роздрібної торгівлі, яке торгує побутовою технікою, прийнято рішення про надання знижок покупцям у разі купівлі товарів на значну суму. Наказом по підприємству встановлено, що при придбанні товарів на суму понад 1000 грн покупцям надається знижка в розмірі 5 % від суми купівлі. У звітному періоді підприємство реалізувало товар на суму 120 000 грн, у т. ч.:

- оплачено покупцями – 114 000 грн, в т. ч. ПДВ;
- сума наданих знижок – 6000 грн.

Скласти бухгалтерські проводки, вказати первинні документи.

Визначити собівартість реалізованих товарів при умові, що залишок товарів на початок місяця 72 000 грн продажна вартість, 50 000 грн первісна вартість; у звітному місяці надійшло на суму 108 000 грн (первісна вартість 85 000 грн).

Задача 3. По підприємству роздрібної торгівлі «Агнолія» необхідно визначити собівартість проданого товару за наступними даними, грн:

На початок звітного періоду:	
1	2
Залишок товару за продажними цінами	155 000
Залишок торгової націнки	46 000
Залишок транспортних витрат	10 500

1	2
<i>Протягом звітнього періоду:</i>	
Оплачено вартість товару постачальнику	240 000 (в т.ч. ПДВ 40 000)
Транспортні витрати	12 000 (в т.ч. ПДВ 2 000)
Надійшли товари на склад за купівельною вартістю	200 000
Відображено торгівельну націнку	50 000
Виручка від реалізації	310 000
<i>На початок звітнього періоду:</i>	
Залишок товару	95 000
Залишок торгівельної націнки	
Залишок транспортних витрат	

Самостійна робота

Завдання для самостійної роботи студентів

Реферати на теми:

1. Інвентаризація товарів і тари, відображення її результатів в обліку.
2. Комп'ютеризація обліку торговельних підприємств.
3. Облік на підприємствах торгівлі платників єдиного податку.

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Відповідно до Інструкції з бухгалтерського обліку роздрібного товарообороту і товарних запасів, затвердженої наказом Міністерства України від 28.12.96 № 389, *під роздрібним товарооборотом* розуміють оборот по продажу товарів безпосередньо населенню як за готівку, так і за розрахунковими чеками установ банків, через спеціально організовану торгову мережу (магазини, універмаги, супермаркети, автозаправні станції тощо), незалежно від відомчої підпорядкованості та форм власності, а також відпуск товарів по безготівковому розрахунку дрібним оптом окремим установам (дошкільним дитячим установам, школам, лікарням та ін.).

До роздрібного товарообороту належать також продаж товарів, прийнятих від юридичних і фізичних осіб на комісію.

Порядок документального оформлення й обліку надходження товарів в роздрібній торгівлі в цілому аналогічний порядку обліку цих операцій у оптових підприємствах.

Товари в роздрібну торгівлю надходять на підставі договорів купівлі-продажу (замовлень) від оптових торгових і підприємств або безпосередньо від виробників. Основну масу продовольчих товарів роздрібні підприємства одержують від місцевих постачальників.

На відвантажені (відпущені) роздрібною підприємству товари постачальник виписує *рахунок-фактуру та інші товаросупровідні документи, а також податкову накладну*. За даними зазначених документів роздрібні підприємства приймають товари, а також перевіряють правильність цін, націнок, тарифів на перевезення, нарахованої суми ПДВ і акцизного збору. Товари приймають матеріально відповідальні особи по місцях зберігання товарів. Одержаний затарений товар приймають за чистою вагою (вага – нетто), тобто за вирахуванням ваги тари. При неможливості переважити товар без тари його вагу визначають після вивільнення від тари, вираховуючи її фактичну вагу від маси-брутто.

У випадку виявлення розходження між фактично одержаними товарами і даними товаросупровідних документів комісією, призначеною наказом керівника торгового підприємства, складається *Акт про встановлення розходжень* за кількістю й якістю приймає товарно-матеріальних цінностей.

Облік товарів ведуть за місцями зберігання матеріально відповідальні особи у грошовому вимірнику за продажними (роздрібними) цінами, за винятком товарів, які потребують суворого контролю (ювелірні вироби із дорогоцінних металів та ін.).

Бухгалтерія на кожну матеріально відповідальну особу відкриває особовий рахунок, у який в подальшому на підставі прибутково-видаткових документів роблять записи про вартість одержаних та відпущених товарів і виводять залишок на звітну дату. Матеріально відповідальні особи у встановлені строки складають і подають до бухгалтерії *товарні звіти*, які після перевірки служать підставою для відображення операцій в облікових регістрах.

Синтетичний облік наявності і руху товарів у роздрібній торгівлі ведуть на рахунку 282 «Товари в торгівлі».

Оприбуткування товарів, одержаних від постачальників на підставі даних *Книги обліку надходження товарів* (робіт, послуг), відображається записами:

1) на вартість придбаних у постачальників товарів за відпускними (покупними) цінами: Д-т рах. 282 «Товари в торгівлі» – К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»;

2) на суму податкового кредиту по ПДВ: Д-т рах. 641 «Розрахунки за податками» – К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»;

3) на суму, сплачену постачальником за товари (включаючи ПДВ): Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками» – К-т рах. 31 «Рахунки в банках».

Оскільки в роздрібних торговельних підприємствах облік товарів ведеться за продажними (роздрібними) цінами, то сума ПДВ, сплачена постачальникам при придбанні товарів, включається в торгову націнку записом: Д-т рах. 281 «Товари в торгівлі» – К-т рах. 285 «Торгова націнка».

Такою самою бухгалтерською проводкою відображається сума торгової націнки на товари, яка нараховується торговельним підприємством для покриття витрат обігу й одержання прибутку.

Субрахунок 285 «Торгова націнка» – пасивний. Виконує функцію регульовального контрарного рахунка щодо субрахунку 282 «Товари в торгівлі» і призначений для того, щоб, обліковуючи товари на субрахунок 282 за продажними цінами, можна було б визначити їх покупну вартість (шляхом вирахування з вартості товарів за продажними цінами суми торгової націнки).

Реалізація товарів у роздрібній торгівлі здійснюється переважно за готівку, а також за допомогою розрахункових чеків установ банків. Обсяг реалізації визначається за сумою, яка надійшла до каси за продані товари.

При торгівлі з використанням РРО сума виторгу за роздрібними цінами визначається за показниками фіскального чека, у якому відображається загальна сума денного обороту за реалізовані товари, на підставі даних якого і звіту касира в бухгалтерському обліку роблять запис по дебету рахунка 30 «Каса» і кредиту рахунка 702 «Доход від реалізації товарів».

Вартість реалізованих товарів (за роздрібними цінами) за даними товарних звітів матеріально відповідальних осіб списується з їх підзвіту на дебет рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів» з кредиту рахунка 282 «Товари в торгівлі».

Якщо оплата товарів здійснюється в безготівковому порядку через установи банків *розрахунковими чеками*, то в бухгалтерському обліку на суму таких чеків роблять запис по дебету рахунка 331 «Грошові документи в національній валюті» і кредиту рахунка 702 «Доход від реалізації товарів». У міру одержання виписки банку про зарахування виручки від реалізації товарів, оплачених розрахунковими чеками, на рахунок торговельного підприємства роблять запис по дебету рахунка 31 «Рахунки в банках» і кредиту рахунка 331 «Грошові документи в національній валюті».

Оскільки в роздрібних підприємствах по дебету рахунка 902 «Собівартість реалізованих товарів» протягом місяця обороти відображаються за роздрібними цінами, то для визначення покупної вартості реалізованих товарів наприкінці місяця визначають суму торгової націнки, що відноситься до цих товарів.

В пункті 22 НП(С)БО 9 описується порядок розрахунку торгової націнки на реалізовані товари і визначення собівартості реалізованих товарів.

Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної вартості реалізованих товарів і середнього відсотка торгових націнок

Середній відсоток торгової націнки розраховується розподілом суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок в продажній вартості отриманих в звітному місяці товарів на суму продажної вартості залишку товарів на початок звітного місяця і продажної вартості отриманих в звітному місяці товарів.

Собівартість вибулих товарів визначається як різниця між продажною вартістю вибулих товарів і сумою торгової націнки на ці товари.

Якщо підприємство веде облік ТЗВ на окремому субрахунку, то при розрахунку собівартості вибулих товарів необхідно урахувати, що продажна вартість товарів включає суму ТЗВ.

Списання торговельних націнок на реалізовані товари може відбуватися трьома методами:

- 1) дебет рах. 285, кредит рах. 282;
- 2) методом «червоного сторно» дебет рах. 282, кредит рах. 285;
- 3) методом «червоного сторно» дебет рах. 902, кредит рах. 285.

Роздрібні торговельні підприємства для залучення додаткових покупців надають знижки з роздрібною ціни. У випадку надання

цінових знижок їх розмір фіксується окремими позиціями у касовому чеку за тижневому звіті. При цьому у касовому чеку окремо визначається вартість реалізованих товарів у роздрібних цінах, які введені у пам'ять РРО (без врахування наданих знижок). Ця сума використовується для розрахунку реалізованих торгових знижок.

При реалізації товарів у розстрочку їх продажна вартість повністю включається в обсяг роздрібного товарообороту за датою фактичного відпуску товарів покупцю. Тому на всю вартість проданих у кредит товарів робиться запис по кредиту рахунка 702 «Доход від реалізації товарів» і дебету рахунків:

30 «Готівка» (або 31 «Рахунки в банках») – на суму початкового платежу за товари, здійсненого покупцями;

36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» – на решту вартості товару, проданого в кредит.

Відсотки, що підлягають сплаті покупцями за наданий кредит, за спеціальним розрахунком відносяться на доходи майбутніх періодів і відображаються записом по дебету рахунка 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» і кредиту рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів».

При цьому Відсотки за кредит розраховуються за кожен місяць із застосуванням 1/12 річного розміру відсотків від фактичного кредиту, яким покупець користувався у місяці, за який сплачено черговий внесок до повного погашення заборгованості.

У міру погашення покупцями заборгованості за товари придбані в кредит, на суми, внесені в касу торговельного підприємства (включаючи відсотки за кредит), робиться запис по дебету рахунку 30 Готівка і кредиту рахунку 36 Розрахунки з покупцями і замовниками. Одночасно робиться запис на зарахування до доходів від реалізації звітного періоду суми сплачених покупцями відсотків за наданий кредит (раніше врахованих як доходи майбутніх періодів): дебет рах. 69 «Доходи майбутніх періодів», кредит рах. 702 «Доход від реалізації товарів».

Для обліку вартості повернутих товарів використовується субрахунок 704 «Вирахування з доходу», він призначений для відображення сум, на які необхідно зменшити дохід.

У випадку повернення товару покупцем важливо враховувати, в якому місяці був реалізований повернений товар. Це пов'язано

з необхідністю визначення собівартості повернутого товару, в яку повинні бути включені ТЗВ. При реалізації товарів їх собівартість була збільшена на суму ТЗВ, які припадали до реалізованих товарів. Потрібно «відновити» суму ТЗВ, яка припадає на повернутий товар, шлях множення собівартості товару на середній відсоток ТЗВ, розрахований у місяці реалізації повернутого товару. При цьому «відновлення» не буде впливати на розрахунок середнього відсотка націнки за період, в якому товар був повернутий.

Повернення товару покупцями не впливає на розрахунок середнього відсотка ТЗВ у місяці повернення. Вартість повернутого товару враховується при розрахунку сальдо на субрахунку 289. Таким чином, сума ТЗВ, що припадає на повернутий товар, буде врахована при розрахунку середнього відсотка в наступному місяці після повернення товару.

Тара – елемент упаковки для розміщення товару. Залежно від строку служби тара є одноразова та багаторазова.

Одноразова тара – це така тара, яка реалізується разом з товаром, входить до його вартості і не підлягає поверненню постачальнику. Після використання така тара підлягає списанню.

Багаторазову тару поділяють на інвентарну і оборотну. Інвентарну тару постійно використовують на підприємстві для зберігання товарів. Оборотну тару використовують для перевезення товарів від постачальника до продавця. Вона, як правило, має повторне використання.

Одноразову тару (коробки, папір, пакувальні матеріали) постачальник списує у витрати на збут. Покупець таку тару не оприбутковує і не обліковує, придбана разом з запасами, включається до первісної вартості запасів та окремо на рахунках обліку не відображається. Її можна продавати як вторинну сировину з відображенням доходів від реалізації згідно суми фактично одержаної виручки.

Аналітичний облік тари ведуть за її видами по кількості і сумі по матеріально-відповідальних особах.

Вартість неповоротної тари багаторазового використання до первісної вартості продукції не включається, а оприбутковується за чистою вартістю реалізації, якщо тара реалізується, або в оцінці можливого використання, якщо тара використовується на самому підприємстві.

Придбані товари підприємство зараховує на баланс по собівартості відповідно до п. п. 8, 9 НП(С)БО № 9 «Запаси». На кожну дату балансу їх вартість необхідно показувати в обліку та фінансової звітності по найменшій з двох оцінок: первинної вартості чи чистої вартості реалізації.

Необхідність відображати товари по чистій вартості реалізації виникає у випадку, коли вартість товарів на дату балансу знизилася або вони зіпсовані, застарілі або іншим чином втратили первісно очікувані економічні вигоди. Торговельні підприємства зобов'язані уцінювати товари, якщо вони залежали (не продаються більш трьох місяців) та користуються попитом у покупців або частково втратили свої первісні якості.

Заборонено уцінювати товари, які знаходяться у заставі, у резерві або на відповідальному зберіганні.

Рішення про проведення уцінки приймає керівник підприємства, для її проведення. Він призначає спеціальну комісію (у складі головного бухгалтера, технолога, інших спеціалістів, що знайому з кон'юнктурою ринку). Уцінка товарів може проводитися за результати інвентаризації або за станом на перше число місяця за обліковими даними. Комісія складає перелік товарів, які підлягають уцінці. Оформлюється Опис-акт у двох екземплярах: перший для бухгалтерії, другий – для матеріально – відповідальної особи. У документі фіксують ціни до та після уцінки, а також визначають розмір уцінки. Всі уцінені товари необхідно перемаркувати та перепрограмувати касові апарати на нову ціну.

Сума оцінки відображається у обліку записом: Дебет 946 «Витрати від знецінення запасів» та Кредит 281 або 282 рахунку. Підприємства, які ведуть обліку за продажними цінами спочатку в обліку показуються списання торгової націнки, що припадає на уцінений товар, а потім списують суму уцінки на витрати:

- 1) Дебет 285, Кредит 282 (281) на суму торгової націнки;
- 2) Дебет 946, Кредит 282(281) на суму уцінки.

На комісію приймаються товари як нові, так і ті, що були в користуванні, але не вимагають ремонту або реставрації, відповідають санітарним вимогам, а також антикварні, унікальні речі і мистецькі твори. Дозволяється приймання на комісію виробів кооперативів, МП, громадян, які займаються індивідуальною трудовою діяльністю, а також за рішенням місцевих органів державної виконавчої

влади – конфісковане безгосподарне майно, що перейшло у власність держави, вилучене за рішенням суду у громадян для відшкодування спричиненого збитку; державних, кооперативних та інших підприємств – залишки товарно-матеріальних цінностей, які можуть бути реалізовані населенню, крім заборонених законом (зброя і боєприпаси, крім мисливської і спортивної), вибухові, наркотичні, лікувальні засоби, товари побутової хімії тощо.

При здачі речей на комісію громадяни повинні подати паспорт (або документ, який його замінює). Товари від юридичних осіб приймаються на підставі товаросупровідних документів і за наявності інформації про товар та його якість. Ціни на комісійні товари встановлюються комітентом за домовленістю з комісіонером на підставі ринкового попиту. Під час приймання товарів на комісію комісіонер на кожну одиницю товару (крім дрібних речей) виписує *квитанцію* (ф. № 1-ВТ і № 2-ВТ) у двох примірниках і *товарний ярлик* (ф. № 3-ВТ). Перший примірник квитанції видається комітенту, другий (комісійна картка) – залишається у комісіонера і з *товарним звітом* передається до бухгалтерії. Спеціаліст-оцінювач прийняті на комісію товари записує в *оціночно-здавальну відомість*, у якій зазначається номер квитанції, назва товару і ціна реалізації. Перший примірник відомості разом з товарним звітом передається до бухгалтерії, другий разом з товарами, прийнятими на комісію, передається матеріально відповідальній особі.

Строк реалізації прийнятого на комісію товару – 60 календарних днів (за винятком антикваріату, виробів мистецтва і унікальних речей, строк реалізації яких не обмежений). Якщо товар не реалізовано протягом цього часу, він повертається комітенту або проводиться його уцінка в таких розмірах:

- 30 % від встановленої сторонами початкової вартості, якщо товар не реалізовано в строк (60 календарних днів);
- на 40 % від залишкової вартості ціни після першого зниження вартості товару, якщо товар не реалізовано протягом наступних 15 календарних днів. Якщо і після цього товар не реалізовано, його знімають з продажу без письмового попередження комітента. Уцінка товарів оформляється *Актом на уцінку комісійних товарів* (ф. № 5 ВТ), а повернення комітенту нереалізованих товарів – *Актом про зняття комісійних товарів з продажу*.

При поверненні комітенту нереалізованих товарів, які знаходилися у комісіонера більше одного дня, комітент відшкодовує витрати на зберігання як за повний місяць у таких розмірах:

- за перші 30 календарних днів – 2 % від визначеної ціни товару;
- за другі 30 календарних днів – 3 % від визначеної ціни товару;
- за наступні 30 календарних днів – 4 % від залишкової ціни

товару після проведених уцінок. За кожен день зберігання знятого з продажу товару після закінчення 90 календарних днів з комітента стягується пеня, розмір якої встановлюється договором. При поверненні комітенту антикваріату, виробів мистецтва і унікальних речей, які не були реалізовані, витрати по зберіганню цих товарів визначаються за погодженням сторін.

Кошти, сплачені комітентом за зберігання товарів, підлягають оподаткуванню ПДВ на загальних підставах, оскільки вони є платою за надані послуги.

Відповідно до п. 5.8 Правил комісійної торгівлі кошти за проданий товар виплачуються комітенту *на третій день після продажу товарів* (не враховуючи дня продажу, вихідних і святкових днів) при пред'явленні виданої комітентам квитанції, паспорта або документа, який його заміняє. Гроші за продані товари, прийняті на комісію від юридичних осіб, перераховуються на їх рахунки в банках.

При продажу взятих на комісію нових товарів базою оподаткування є *продажна вартість* таких товарів. У підтвердження виникнення податкового зобов'язання комісіонер виписує *податкову накладну* на ім'я покупця (якщо він зареєстрований як платник ПДВ) і робить відповідні записи в Книзі обліку продажу товарів (робіт, послуг).

Якщо продаж товарів здійснюється особі, яка не зареєстрована як платник ПДВ, податкова накладна не виписується.

При продажу прийнятих на комісію *вживаних товарів* від фізичних осіб, які не являються платниками ПДВ, а також при продажу вживаних товарів, прийнятих на комісію від юридичних осіб (конфісковане і безгоспне майно тощо), базою оподаткування є *комісійна винагорода комісіонера*.

Якщо комісіонером, який здійснює торгівлю як новими, так і вживаними товарами, *не ведеться окремий облік* по придбанню і продажу нових і вживаних товарів, то база оподаткування ПДВ

визначається виходячи з *повної вартості вживаних товарів*, а не з комісійної винагороди.

Комісіонер на суми, виплачені комітентам за продані товари, повинен протягом 30 днів подати податковому органу за місцем проживання комітента довідку за ф. № 2 про виплачені суми. Податковий орган використовує ці дані для перевірки поданих громадянами декларацій і визначення загального сукупного доходу. При виплаті коштів комітентам, які не являються громадянами України, з них утримується прибутковий податок, а довідка за ф. № 2 податковому органу не надсилається.

Облік товарних операцій у комісійній торгівлі здійснюється з дотриманням єдиних методологічних вимог, встановлених законодавчими і нормативними актами і Планом рахунків бухгалтерського обліку.

Оскільки за договором комісії комісіонер не набуває права власності на товари, прийняті на комісію, то облік наявності і руху таких товарів здійснюється на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», субрахунок 024 «Товари, прийняті на комісію». На дебеті субрахунка 284 відображається вартість прийнятих на комісію товарів, а також сума уцінки (способом «сторно»), на кредиті – вартість проданих і повернутих комітенту непроданих товарів.

Облік розрахунків з комітентами ведеться на рахунку 685 «Розрахунки з іншими кредиторами». Операції по реалізації прийнятих на комісію товарів відображаються на рахунку 702 «Доход від реалізації товарів». По кредиту цього рахунка в кореспонденції з дебетом рахунка 30 «Готівка» на підставі звітів касира відображають виручку від продажу взятих на комісію товарів. На суму заборгованості комітенту за продані товари (продажна ціна, за вирахуванням комісійної винагороди, належної комітенту) роблять запис по дебету рахунка 702 «Доход від реалізації товарів» у кореспонденції з кредитом рахунка 685 «Розрахунки з іншими кредиторами».

Сума ПДВ, нарахована за встановленою ставкою до суми комісійної винагороди (при продажу вживаних товарів) або продажної вартості товарів (при продажу нових товарів), відображається записом по дебету рахунка 702 «Доход від реалізації товарів» і кредиту рахунка 641 «Розрахунки за податками».

Чистий дохід від реалізації прийнятих на комісію товарів, визначений за даними рахунка 702 «Доход від реалізації товарів»

(як різниця між продажною вартістю товарів і сумою, сплаченою комітентам з урахуванням ПДВ), наприкінці місяця списується на фінансові результати записом по дебету рахунка 702 «Доход від реалізації товарів» і кредиту рахунка 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Отже, чистим доходом комісіонера від реалізації товарів на комісійних засадах є *комісійна винагорода*. Витрати, пов'язані з забезпеченням торговельної діяльності комісіонера (заробітна плата, оренда, комунальні послуги, охорона тощо), відображаються протягом звітного періоду на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності». Наприкінці звітного періоду відображені витрати списуються з кредиту зазначених рахунків на дебет рахунка 791 «Результат основної діяльності». Зіставленням чистого доходу від реалізації прийнятих на комісію товарів (відображеного на кредиті рахунка 791) з сумою витрат діяльності (списаної на дебет рахунка 791) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від торговельної діяльності комісіонера, який відповідними записами списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

При відображенні в обліку нестачі товарів, потрібно враховувати, що вона може виникнути в результаті природного убутку.

При виявленні нестачі у роздрібній торгівлі, як правило, є можливість виявити винних осіб (з матеріально-відповідальним особами закладається договір про повну матеріальну відповідальність). Тому при віднесенні сум нестач на винні особи необхідно керувати Порядком № 116, затвердженим постановою КМУ від 22.01.96 р.

При нестачі товарів необхідно визначити собівартість відсутніх товарів. Нестача є іншим вибуттям товарів, тому для визначення «реалізованих» торгових націнок та ТЗВ необхідно використовувати алгоритм розрахунку, наведений у П(С)БО 9 «Запаси». Собівартість відсутнього товару визначається як різниця між вартістю нестачі у продажних цінах та розрахованою сумою торгової націнки збільшеною на відповідну долю ТЗВ.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Про застосування електронних контрольно-касових апаратів у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 01.06.2000 р. № 1776-III-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/679-14>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
8. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посіб. / Г.В. Блакита, І.О. Гладій, О.М. Дзюба, О.Т. Бровко. К. : «Центр учбової літератури», 2014. 288 с.
9. Куцик П.О. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посібник. Львів : «Магнолія-2006», 2010. 504 с.
10. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства : навч. посіб. / Л.В. Нападівська, А.В. Алексеева, О.А. Бакурова, О.Г. Веренич, Н.І. Морозова; Київ. нац. торг.-екон. ун.-т. К., 2006. 378 с.

ТЕМА 4. ОБЛІК ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОРГОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

Лекція

Облік витрат та доходів торговельних підприємств. Склад і облік адміністративних витрат. Склад і облік витрат на збут. Формування та облік фінансових результатів торговельних підприємств.

Практичне заняття

I. Розгляд теоретичних питань

1. Облік витрат та доходів торговельних підприємств.
2. Склад і облік адміністративних витрат.
3. Склад і облік витрат на збут.
4. Формування та облік фінансових результатів торговельних підприємств.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Склад витрат торговельного підприємства регулюється «Методичними рекомендаціями з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності», що затверджені Наказом Міністерства економіки та по питанням європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145.

Для визначення фінансового результату одержані доходи порівнюються з понесеним витратами

Дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу, за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Дохід реалізації товарів (робіт, послуг визнається при наявності наступних умов:

- 1) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на товар;
- 2) підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованими товарами;
- 3) сума доходу може бути достовірно визначена;
- 4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Облік доходів ведуть на рахунках класу 7 «Доходи і результати діяльності». За кредитом рахунків відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів, що включені до

ціни продажу, за дебетом – щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів, щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79» Фінансові результати». Визначений фінансовий результат з рахунку 79 переносять на рахунок 44 «Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)».

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
4. Про застосування електронних контрольно-касових апаратів у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 01.06.2000 р. № 1776-III-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/679-14>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
8. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посіб. / Г.В. Блакита, І.О. Гладій, О.М. Дзюба, О.Т. Бровко. К. : «Центр учбової літератури», 2014. 288 с.
9. Куцик П.О. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посібник. Львів : «Магнолія-2006», 2010. 504 с.
10. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства : навч. посіб. / Л.В. Нападівська, А.В. Алексеева, О.А. Бакурова, О.Г. Веренич, Н.І. Морозова; Київ. нац. торг.-екон. ун.-т. К., 2006. 378 с.

**ТЕМА 5. ОБЛІК ТОВАРІВ І ПРОДУКТІВ
У СФЕРІ РЕСТОРАННОГО ГОСПОДАРСТВА**

Лекція

Організація бухгалтерського обліку в сфері ресторанного господарства. Порядок формування цін в ресторанному господарстві. Облік товарів і продуктів у коморі. Облік сировини і товарів у виробництві. Облік товарів у буфетах та роздрібній торговельній мережі. Інвентаризація товарів і сировини.

Семинар

I. Розгляд теоретичних питань

1. Організація бухгалтерського обліку в сфері ресторанного господарства.
2. Порядок формування цін в ресторанному господарстві.
3. Облік товарів і продуктів у коморі.
4. Облік сировини і товарів у виробництві.
5. Облік товарів у буфетах та роздрібній торговельній мережі.
6. Інвентаризація товарів і сировини.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Задача 1. Облік запасів в коморі ведуть за продажними цінами. В складі ресторанного господарства залишки продуктів та товарів склали 4593,00 грн, в т. ч.:

- 1) в коморі (дебет субрахунку 281) – 1800,00 грн;
- 2) в барі (дебет субрахунку 282) – 2793,00 грн;

Сума торгової націнки (кредит субрахунку 285) на залишок продуктів та товарів – 1568,00 грн. Собівартість реалізованих виробів підприємство визначає методом ціни продажу. На протязі місяця здійснені наступні операції:

Зміст господарської операції	Покупна вартість, грн			Продажна вартість, грн
	всього	в том числі		
		покупна вартість	сума ПДВ	
Придбані продукти та товари в комору. Нарахована торгова націнка 1190,00 грн	1020,00	850,00	170,00	2040,00
3 комори на кухню відпущено продукти	–	–	–	900,00
3 комори в бар відпущено покупні товари	–	–	–	1600,00
3 кухні до бару передана продукція власного виробництва	–	–	–	240,00
Реалізовано покупні товари за готівку	–	–	–	3240,00
Реалізована продукція власного виробництва за готівку	–	–	–	660,00

Задача 2. Підприємством ресторанного господарства «Зірка» в жовтні 2019 р. придбано в постачальників товару для реалізації на суму 10 000,00 грн, ПДВ – 20 % (2000, 00 грн). Усього – 12 000,00 грн.

Також придбано сировину для виготовлення виробів і страв, вартість – 5000,00 грн, ПДВ – 20 % (1000, 00 грн). Усього – 6000, 00 грн.

Торгова націнка становить 80 % до купівельної вартості. Вартість доставки враховано в ціні запасів.

Задача 3. ТОВ «Сніданок по-швидкому» для виготовлення пельменів отримало з комори 20 кг борошна за ціною продажу 10 грн за 1 кг, 12 кг яловичини за ціною продажу 75 грн за 1 кг. Крім того, було закуплено за готівковий розрахунок інші продукти на загальну суму 500,00 грн (яйця, олія тощо) через підзвітну особу на ринку.

Торгова націнка становить 50 %.

Задача 4. У ПП «Чумак» за січень 2019 р. реалізація продукції через касу становить 8400,00 грн, у тому числі ПДВ 20 % – 1400 грн. Вартість залишку готової продукції на складі станом на 01.02.2019 р. за цінами продажу становила 1000,00 грн, сума націнки і ПДВ станом на 01.02.2019 р. – 400,00 грн. Протягом січня 2019 р. вартість сировини, що надійшла за цінами продажу, становила 5000,00 грн, сума націнки і ПДВ – 1300 грн.

Виходячи з цих даних визначаємо:

- середній відсоток націнки і ПДВ:
- суму торгової націнки і ПДВ щодо реалізованих товарів:

Задача 5. Підприємство ресторанного господарства веде облік за виробничим методом. За місяць у підприємства зіпсувалося:

- 1) з вини працівника сировини для приготування страв вартістю 3000 грн (без ПДВ);
- 2) з об'єктивних причин готові страви вартістю 1500 грн (без ПДВ);
- 3) закінчився строк придатності у закупних товарів вартістю 5000 грн (без ПДВ) і з торговельною націнкою 7000 грн.

Задача 6. Підприємство ресторанного господарства придбало:

- 1) 1000 порцелянових тарілок за ціною 24 грн/шт. (у тому числі ПДВ – 4 грн/шт.);
- 2) 2000 одноразових пластикових тарілок за ціною 6 грн/шт. (у тому числі ПДВ – 1 грн/шт.).

Протягом місяця в експлуатацію було списано: 150 порцелянових і 1500 пластикових тарілок. За місяць 5 порцелянових тарілок було розбито з вини відвідувачів і працівників. Винні погодилися компенсувати нанесену шкоду.

Задача 7. Кафе веде облік готової продукції торговельним методом. Відсоток торгової націнки становить 100 %. Кафе пропонує відвідувачам бізнес-ланч, до складу якого входять суп (продажна вартість 20,00 грн), м'ясна страва з гарніром (продажна вартість 40,00 грн), морс (продажна вартість 5,00 грн). Фіксована ціна бізнес-ланчу становить 60 грн. За день заплановано до продажу 100 комплектів бізнес-ланчу.

Самостійна робота

Завдання для самостійної роботи студентів

Задача 1. Працівнику підприємства громадського харчування відпущено обідні блюда у рахунок заробітної плати на суму 30,00 грн, собівартість блюд – 20,40 грн. Навести кореспонденцію рахунків за наведеною господарською операцією.

Задача 2. Підприємством громадського харчування реалізовано населенню за місяць товарів на суму 24 000 грн і блюд на суму 48 600 грн. За товарами середня торговельна надбавка до цін закупівлі складає 30 %, торговельна надбавка з націнкою підприємства громадського харчування при виробництві готової продукції – 35 %. Навести кореспонденцію рахунків із сумами за реалізацією товарів та блюд.

Задача 3. Підприємство громадського харчування реалізувало промислового підприємству 1000 талонів на комплексні обіди. Вартість одного талона 24,92 грн. Протягом місяця було отоварено 950 талонів. Собівартість комплексного обіду – 18,72 грн. Навести кореспонденцію рахунків за здійсненими господарськими операціями.

Задача 4. Постачальнику перераховано за продукти 6000 грн з ПДВ. При отриманні продуктів виявлено невідповідність кількості продуктів товару в документах постачальника та фактично на суму 24 грн, про що було складено акт. Нестача продукту – в межах природних втрат. Зробити бухгалтерські проводки за отриманням продуктів.

Задача 5. Ціна пляшки коньяку місткістю 0,5 л становить 68 грн, пляшки коли місткістю 2 л – 8 грн. Ціни з ПДВ. Розрахувати рецепт коктейлю, щоб його продажна вартість складала 4,00 грн за 200 мл, включаючи 10 % власну торговельну надбавку. Зробити всі проводки з закупівлі інгредієнтів, виробництва коктейлю та реалізації 200 мл.

Задача 6. При інвентаризації складу було виявлено нестачу 5 кг цукру. Закупівельна ціна 1 кг цукру – 7,00 грн, ціна продажу – 10,00 грн. Винним визнано комірника, за рахунок якого було відшкодовано нестачу. Суму відшкодування утримано із заробітної плати комірника. Навести необхідну кореспонденцію рахунків.

Задача 7. Для приготування блюд на ринку підзвітною особою було закуплено у продавця Петрової Л.М. 3,0 кг зеленої цибулі і сплачено їй 18,00 грн. Скласти акт закупівлі цибулі, авансовий звіт підзвітної особи та навести кореспонденцію рахунків.

Задача 8. При інвентаризації виявлено нестачу товару на суму 120 грн, у тому числі торговельна надбавка – 30 грн. Винних не виявлено. Навести необхідну кореспонденцію рахунків.

Задача 9. На початок звітного місяця залишок товарів на підприємстві громадського харчування становив 2400 грн, у тому числі торговельна надбавка – 800 грн. Отримано товарів за купівельною вартістю на суму 6000 грн. На них оприбуткована торговельна надбавка в розмірі 20 % до ціни закупівлі. Протягом місяця зроблено уцінку товарів у межах торговельної надбавки на суму 200 грн. Реалізовано товару на суму 8400 грн. Розрахувати реалізовану торговельну надбавку і зробити всі можливі бухгалтерські проводки.

Задача 10. На підприємстві громадського харчування за місяць вилучено з обігу у зв'язку з простроченням терміну реалізації блюд на суму 240 грн за продажними цінами. Собівартість блюд – 175 грн, у тому числі продукти – 105 грн за ціною купівлі без ПДВ. Непридатні для вживання блюда реалізовані сільськогосподарському підприємству для годівлі свиней за 6 грн із ПДВ. Навести необхідну кореспонденцію рахунків із сумами.

Реферати на теми

1. Ціноутворення в ресторанному господарстві.
2. Інвентаризація товарів і сировини.

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Організаційні питання закладів громадського харчування регулюють Правила 219. У документі особливу увагу приділено таким питанням, як облаштування приміщення, обладнання (зокрема, вимірювальної техніки), вимоги до персоналу.

Класифікація об'єктів ресторанного господарства (ресторан, бар, кафе, їдальня, закусочна, буфет, магазин кулінарних виробів, кафетерій, фабрика-кухня, фабрика-заготівельня).

При виготовленні продукції (страв) у ресторанному господарстві необхідно в обов'язковому порядку дотримуватися норм витрати сировини, втрат, які встановлено чинними нормативними

документами, а також вимог технологічних карт на страви та виробу, технічних умов, державних стандартів тощо.

Підприємства ресторанного господарства самостійно визначають перелік виробів, напоїв, страв, які вони виробляють і реалізують, на підставі діючих збірників рецептур, керуючись при цьому низкою факторів: клас і тип підприємства, його розташування, контингент відвідувачів тощо. Згідно з додатком 1 до п. 1.5 Методрекомедацій № 157 такими нормативними документами є:

Збірник рецептур національних страв і кулінарних виробів для підприємств громадського харчування (наказ № 484);

Збірник рецептур страв і кулінарних виробів для підприємств громадського харчування (наказ № 310);

Збірник рецептур страв для харчування школярів (наказ № 341);

Збірник рецептур страв дієтичного харчування для підприємств громадського харчування (лист № 0132–75);

Збірник рецептур на торти, тістечка, кекси і рулети (М. : Харчпром, 1978, ч. I–III);

Збірник рецептур борошняних кондитерських і булочних виробів для підприємств громадського харчування (лист № 0176–75);

Порядок розробки та затвердження технологічної документації на фірмові страви, кулінарні та борошняні кондитерські вироби на підприємствах громадського харчування, затверджений наказом № 210.

Таким чином, **ресторанний бізнес** за своєю специфікою (враховуючи, зокрема, спосіб і мету калькулювання) – **це роздрібна торгівля (продаж) продуктами харчування, як купованими, так і стравами власного приготування** (кухонною продукцією) з наданням клієнтові можливості споживання на місці продажу. А **самостійною** галуззю вважати діяльність ресторанів можна лише **умовно**.

Види дозвільних документів (погодження СЕС, дозволу на розміщення об'єктів торгівлі, дозволу від органів пожежного нагляду).

Проведення діяльності у сфері ресторанного господарства **не ліцензується**. Однак, якщо такий заклад планує продавати **алкогольні напої та тютюнові вироби**, то йому необхідно отримати відповідні **ліцензії** на торгівлю такими товарами (п. 1.4 Правил № 219).

Діяльність закладів громадського харчування належить **до такої, що патентується** (торгівлі на винос).

При розробці асортименту своєї продукції заклади громадського харчування керуються збірниками рецептур, перелік яких наведено в додатку 2

Асортимент продукції затверджується керівником підприємства, сьогодні в Правилах № 219 немає вимоги про обов'язкове узгодження асортименту в СЕС. Тоді як технологічні карти на фірмові страви повинні бути погоджені в територіальній СЕС (п. 10 Порядку № 210).

Після того як складено асортимент, підприємству ресторанного господарства слід визначити ціну на кожну страву, виріб, закупний товар. Розрахунок ціни продажу проводиться щодо всіх страв, виробів та закупних товарів, що реалізуються підприємством громадського харчування (у ресторанному господарстві собівартість одиниці продукції, що випускається (як це, наприклад, передбачено у промисловості), не визначається).

Ціни реалізації виробів у ресторанному господарстві визначаються методом калькуляції. Розрахунок ціни реалізації виробу проводиться в калькуляційній карті, форму якої наведено в додатку 2 до Методичних рекомендацій № 157.

Згідно з п. 3.4 Правил № 219 у меню зазначаються перелік блюд, кулінарних, борошняних кондитерських, булочних виробів і напоїв власного виробництва, вихід та ціна однієї порції. Наявність меню обов'язкова в усіх закладах ресторанного господарства з будь-яким методом обслуговування відвідувачів (при самообслуговуванні, обслуговуванні офіціантами та комбінованому обслуговуванні).

Первинні документи, що мають безпосереднє відношення до технологічного процесу закладів ресторанного господарства, наведено в Методичних рекомендаціях № 157. На практиці можуть використовуватися не всі форми, зазначені в цих Методичних рекомендаціях, оскільки технологічний процес кожного закладу ресторанного господарства індивідуально відокремлений.

Документообіг на підприємстві ресторанного господарства зі стислим описом форм покажемо на схемі

Основні форми первинної документації: план-меню, вимога до комори, денні забірні листи, замовлення-рахунок, акт про реалізацію готових виробів кухні за готівку, звіт про рух продуктів і тари по кухні, акт про передачу товарів і тари під час зміни матеріально відповідальної особи.

Особливості обліку, притаманні ресторанному бізнесу, зумовлені тим, що ця діяльність поєднує і виробництво, і торгівлю. Це призвело до того, що сьогодні існують два принципово різні облікові методи, які супроводжують облік в закладах ресторанного господарства: **торговельний та виробничий**.

Торговельний метод. Бухгалтерський облік відповідно до цього методу ведеться аналогічно обліку на підприємствах торгівлі, спираючись на положення Методичних рекомендацій № 157. Однак, зауважимо, що застосування цього методу не узгоджується з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, а також з Інструкцією № 291 у частині правил застосування рахунків 23 «Виробництво» і 28 «Товари».

Виробничий метод. Згідно з цим методом калькуляція собівартості готової продукції проводиться як на виробничих підприємствах* (див. п. 2.5 Методичних рекомендацій № 157). Цей метод базується на використанні стандартних методів та прийомів бухгалтерського обліку: веденні обліку запасів відповідно до П(С)БО 9 та витрат відповідно до П(С)БО 16.

Підприємства ресторанного господарства можуть вибрати або торговельний метод обліку, або виробничий, зазначивши його в наказі про облікову політику. І той, і інший схвалено компетентними органами, такими як Мінфін та Мінекономіки (див. лист № 741 і лист № 21009 у переліку документів).

При цьому Мінфін у листі № 21009 рекомендував як базовий метод бухгалтерського обліку в закладах ресторанного господарства застосовувати виробничий метод. У свою чергу, Мінекономіки в листі № 741 як базовий зазначив торговельний метод, а ведення бухгалтерського обліку згідно з виробничим методом рекомендував, зокрема, для самостійних цехів з виробництва готової продукції, напівфабрикатів та кулінарних виробів.

Основні принципи обліку при торговельному та виробничому підході покажемо на схемі

Питання обліку надходження сировини та товарів у закладах ресторанного господарства розкрито у ПБО 9, Інструкції № 291, Методичних рекомендаціях № 157. Перш за все ПБО 9 регулює питання формування вартості придбаних запасів, у тому числі сировини та товарів. Так, згідно з п. 9 зазначеного ПБО при придбанні запасів за плату первісною вартістю таких запасів є їх собівартість.

Ресторанне господарство є специфічною сферою діяльності, що поєднує в собі елементи як виробництва, так і роздрібної торгівлі. Тому згідно з Інструкцією № 291 облік сировини, яка використовується в подальшому при виготовленні виробів і страв, здійснюється на субрахунку 201 «Сировина й матеріали». А товари, отримані для роздрібного продажу, та виготовлена продукція (вироби, страви тощо) обліковуються на рахунку 28 «Товари» (з використанням різних субрахунків, їх наведено в табл. 1), де подано основні кореспонденції рахунків при здійсненні операцій із надходження товарів та сировини до комори згідно з вимогами Інструкції № 291 та п. 2.1 Методрекомедацій № 157.

Пунктом 2.1 Методрекомедацій № 157 також передбачено, що обліковою ціною комори підприємства громадського харчування може бути первісна вартість або ціна продажу:

- якщо підприємство реалізує страви або напівфабрикати через структурні підрозділи та іншим підприємствам і організаціям – для формування ціни продажу застосовується однаковий рівень націнок, у такому разі облік товарів у коморі ведеться за цінами продажу;
- якщо реалізація продукції власного виробництва і товарів у структурних підрозділах здійснюється за ціною продажу, до складу якої включено різні рівні націнки, то в такому разі облік у коморі ведеться за первісною вартістю.

На відміну від складів підприємств торгівлі, у коморах ресторанів зберігаються не лише куповані товари, а й продовольча сировина, призначена для приготування різних страв для клієнтів. Тому щодо обліку продовольчої сировини у коморах ресторанів розглянемо спочатку субрахунок 201 (до рахунка 20). За Інструкцією № 291 на субрахунку 201 «Сировина і матеріали» відображаються наявність і рух сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами під час її виготовлення. Зрозуміло, що виготовлення продукції – це виробничий процес у промисловості, а не приготування страв у ресторані. Тобто субрахунок 201 стосується тільки виробничих підприємств як таких і для обліку сировини у коморах ресторанів та кафе *не підходить*.

Тож з огляду на те, що ресторани діють у сфері роздрібної торгівлі, треба буде так чи інакше використовувати рахунок 28 «Товари». Згідно з Інструкцією № 291, на рахунку 28 «Товари» ведеться облік

руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують, зокрема, торговельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування. Зауважимо, що слова «з метою продажу» вживаються в Інструкції у загальному сенсі, зокрема щодо всієї сфери роздрібної торгівлі, а отже, і ресторанного бізнесу. Та і з якою метою до ресторану надходять харчові продукти і сировина, якщо не з метою продажу після недорогої «обробки-переробки»?

Тому для обліку сировини у коморах ресторанів залишається використовувати лише субрахунок 281. Таким чином, **закуплена продовольча сировина, як і куповані товари, обліковуються у коморах ресторанів на субрахунку 281 «Товари на складах».**

Під час надходження всіх продуктів (тобто купованих товарів і сировини) до комори ресторану вони оцінюються **за собівартістю**.

Під час передавання продовольчої сировини з комори ресторану на кухню сировина оцінюється **за собівартістю**. Згідно з п. 16 НП(С)БО 9, під час відпуску запасів у виробництво здійснюється їх оцінка **за одним із таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу**. При цьому для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовується **тільки один із наведених методів**. Це означає, що застосовується **не будь-який метод за вибором підприємства, а саме той один із зазначених методів, який підходить для ситуації, відповідає її умовам**. З огляду на широкий асортимент сировини у коморі та нерідку зміну цін постачальників на сировину кожного виду доцільним буде **облік за середньозваженою собівартістю**.

Таким чином, надходження від постачальників запасів до комори відображається проведенням Д-т 281 К-т 631 (за мінусом ПДВ) **за собівартістю придбання**. Передача запасів із комори на кухню обліковується проведенням Д-т 23 К-т 281, а до торгового залу – Д-т 282 К-т 281 **за середньозваженою собівартістю**.

За Інструкцією № 291 **рахунок 23 «Виробництво»** призначено для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат: промислових підприємств

на виробництво продукції; підприємств громадського харчування на випуск власної продукції.

Тому надходження запасів на кухню з комори відображається проведенням Д-т 23 К-т 281 за тією самою середньозваженою собівартістю обліку у коморі.

Постає запитання: як оцінити приготовані на кухні страви (кухонну продукцію)? Це передбачено у п. 8 НП(С)БО 9, який свідчить, що виготовлені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. При цьому, згідно з п. 10 П(С)БО 9, первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їх виробнича собівартість, що визначається за НП(С)БО 16 «Витрати». Тобто вже зрозуміло, що обліковою вартістю приготованих на кухні страв також є собівартість, а саме виробнича собівартість. Практично її визначення зводиться до калькулювання собівартості кухонної продукції ресторану.

Таким чином, до калькулювання собівартості кухонної продукції включається тільки собівартість використаної сировини згідно з технологічними нормами її закладення на одну страву або на партію виробів. Потім додається потрібний ресторану рівень торговельної націнки.

Тепер про передачу кухонної продукції із кухні до торгового залу. Згідно з Інструкцією № 291, за кредитом рахунка 23 відображається вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (до дебету рахунків 26, 27). Тому при передаванні кухонної продукції із кухні до торгового залу ресторану (бару) треба робити проведення Д-т 282 К-т 23 (за собівартістю).

Щодо оцінки вибуття кухонної продукції до бару, то, згідно з п. 16 НП(С)БО 9, при відпуску запасів з виробництва їх оцінка здійснюється за Методом «нормативних витрат», оскільки калькулюється кухонна продукція виходячи з норм закладення сировини на одну страву. Таким чином, проведення Д-т 282 К-т 23 робиться за собівартістю, обчисленою виходячи з нормативних витрат на приготування страв. Приготовані страви списуються з обліку на кухні за собівартістю виходячи з нормативних витрат на закладення сировини на страви.

За Інструкцією № 291 на субрахунку 282 «Товари в торгівлі» ведеться облік руху і наявності товарів, що є на підприємствах роздрібною торгівлі (у магазинах, кіосках, у буфетах підприємств

громадського харчування тощо). Очевидно, що тут йдеться про всі активи, які продаються в роздріб у барі (буфеті) ресторану. А у барі всі отримані запаси – це товари (і куповані, і приготовані як на кухні, так і в тому самому барі).

Товари списуються з комори до бару за середньозваженою собівартістю, а кухонна продукція списується з кухні до бару за собівартістю приготування. При цьому вже у барі робиться торгова націнка як на товари з комори, так і на приготовані страви з кухні. Тобто із перелічених вище методів оцінки переміщення запасів (п. 16 НП(С)БО 9) саме для обліку у торговому залі бару підходить метод «ціни продажу», оскільки тільки у барі товари та кухонна продукція справді є готовими для продажу.

Далі за Інструкцією № 291 на субрахунку 285 «Торгова націнка» підприємства роздрібною торгівлі під час ведення обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між купівельною і продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом 285 відображається збільшення суми торгових націнок, за дебетом 285 – їх зменшення (списання). Отже, оприбутковуються товари з комори до бару двома проведеннями: Д-т 282 К-т 281 (за собівартістю) і Д-т 282 К-т 285 (на суму торгової націнки). А два проведення для обліку надходження продукції з кухні до бару такі: Д-т 282 К-т 23 (за собівартістю) і Д-т 282 К-т 285 (на суму торгової націнки).

Списання реалізованого товару (як купованого, так і кухонної продукції) з бару (торгового залу ресторану) у разі використання в обліку методу «ціни продажу» здійснюється так. Згідно з п. 22 НП(С)БО 9, собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. При цьому сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібною) вартості реалізованих товарів та середнього відсотка торгової націнки. А середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості отриманих у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості отриманих у звітному місяці товарів.

Відповідні розрахунки зазначеної собівартості та націнки ми подамо нижче на прикладі. Тепер про проведення. За Інструкцією № 291 на субрахунок 902 «Собівартість реалізованих товарів» відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається НП(С)БО 9 «Запаси». Тобто за дебетом 902 і кредитом 282 сума реалізації товарів і продукції у ресторані проводиться без націнки. До речі, при списанні націнки Інструкція № 291 зазначає, що списання за розрахунками суми торгової націнки на реалізовані товари відображається за дебетом 285 і кредитом 282 або способом сторно за дебетом 282 і кредитом 285 (але у будь-якому разі до звітності включається згорнуте за всіма субрахунками сальдо рахунка 28). На практиці для ресторану, як і для магазину, при списанні реалізованої торгової націнки є доцільним саме проведення Д-т 285 К-т 282.

І оскільки все, що продається у торговому залі ресторану, – це товари, для відповідного обліку доходів субрахунок 701 «Дохід від реалізації готової продукції» не підходить. Тим більше що розрахунковий документ, який видається барменом клієнтові, включає суму і перелік усієї покупки клієнта закладу (і страви, і напої). Тому вся сума доходу від реалізації купованих товарів і продукції ресторану у торговому залі відображається за кредитом субрахунка 702 «Дохід від реалізації товарів» (тут, за Інструкцією № 291, підприємства торгівлі й інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів).

Отже, щодо реалізації товару та продукції у торговому залі ресторану робляться такі записи:

- 1) Д-т 301 (311) К-т 702 (на всю суму реалізації за розрахунковими документами);
- 2) Д-т 702 К-т 641 (ПДВ);
- 3) Д-т 285 К-т 282 (на всю суму реалізованої націнки);
- 4) Д-т 902 К-т 282 (собівартість реалізованих товарів, страв і напоїв).

Собівартість реалізованих купованих товарів та кухонної продукції (за собівартістю сировини) відображається за дебетом 902. Наголошуємо, що витрати, пов'язані з приготуванням страв у ресторані (зарплата кухарів, амортизація кухонного обладнання тощо), жодним чином не вписуються у нормативні визначення

загальновиборничих витрат. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі. Отже, рахунок 91 у ресторанному бізнесі є недоречним.

І оскільки калькулювання собівартості страв у ресторані дуже скорочене, щодо решти операційних витрат ресторану треба виходити з такого правила. **Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів)**, поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати (п. 17 П(С)БО 16).

Інші операційні витрати в ресторанах здійснюються у загальному для всіх підприємств порядку. **Витрати на збут у ресторанах – це зазвичай витрати обігу** (тобто витрати, які підприємство несе у процесі товарного обігу (обміну товару на кошти). Згідно з п. 19 П(С)БО 16, **витрати на збут** включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів), як, зокрема, оплата праці продавців і працівників підрозділів, що забезпечують збут; витрати на передпродажну підготовку товарів та «інші витрати, пов'язані зі збутом товарів». При цьому до складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються **витрати обігу**, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат і фінансових витрат. Для обліку витрат, пов'язаних з реалізацією (продажем) продукції і товарів, Інструкцією № 291 передбачено **рахунок 93 «Витрати на збут»**.

Усі адміністративні витрати ресторану обліковуються на рахунок 92 «Адміністративні витрати». До них належать загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням ресторану або кафе, що діє як підприємство (юридична особа).

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

4. Про застосування електронних контрольно-касових апаратів у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 01.06.2000 р. № 1776-III-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/679-14>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
7. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності : наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/>
8. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посіб. / Г.В. Блакита, І.О. Гладій, О.М. Дзюба, О.Т. Бровко. К. : «Центр учбової літератури», 2014. 288 с.
9. Куцик П.О. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посібник. Львів : «Магнолія-2006», 2010. 504 с.
10. Облік на підприємствах торгівлі та ресторанного господарства : навч. посіб. / Л.В. Нападовська, А.В. Алексєєва, О.А. Бакурова, О.Г. Веренич, Н.І. Морозова; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К., 2006. 378 с.

Контрольні питання до змістовного модулю 3

1. Виділіть найбільш характерні особливості, властиві торговельній діяльності. Який вплив вони мають на організацію бухгалтерського обліку?
2. Якими первинними документами оформляється оприбуткування товарів в оптовій торгівлі?
3. Способи зберігання й обліку товарів в оптовій торгівлі.
4. Якими документами оформляється реалізація товарів з оптових складів?
5. Визначте особливості документального оформлення оприбуткування товарів, які надходять до роздрібно-торгової мережі та їх аналітичного обліку.
6. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку розрахунки за претензіями?

7. За якими методами оцінюється собівартість проданих (реалізованих) товарів і в чому їхня сутність?

8. Методика розрахунку середнього відсотка торговельних націнок та собівартості реалізованого товару.

9. Що таке витрати обігу і який їхній склад?

10. Методика визначення доходу підприємства роздрібно-торгівлі.

11. Якими правовими документами регулюються використання реєстраторів розрахункових операцій, розрахункових квитанцій та книг обліку розрахункових операцій?

12. Як відображаються на рахунках бухгалтерського обліку господарські операції, пов'язані з комісійною торгівлею, як у комісіонера, так і в комітента?

13. Які особливості організації роботи підприємства громадського харчування? Як вони впливають на побудову обліку виробництва?

14. Як визначається вартість витраченої сировини на виготовлення продукції?

15. Як відображається на рахунках бухгалтерського обліку придбання продуктів і відпуск їх на виробництво?

16. Які особливості відображення на підприємствах громадського харчування адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат?

17. Якими документами оформляється відпуск готової продукції з виробництва в реалізацію?

Змістовний модуль 4

Облік рекламної діяльності, туристичної діяльності, у житлово-комунальному господарстві, у готелях

ТЕМА 6. ОБЛІК РЕКЛАМНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Лекція

Поняття та характеристика рекламної діяльності. Види реклами та вимоги, які до неї висуваються. Організація обліку діяльності рекламного агентства. Порядок здійснення рекламної кампанії

підприємством. Документальне оформлення надання рекламних послуг. Облік витрат на виготовлення рекламного продукту. Склад витрат на виробництво рекламного агентства. Відображення доходів від реалізації рекламного продукту. Особливості обліку рекламних послуг у рекламодавця. Облік витрат на рекламу у рекламодавця. Інтернет-реклама. Мерчандайзинг, семплінг, прямий, подієвий, ігровий маркетинг та інші види промо-акцій – організація та особливості здійснення. PR-заходи, як форма здійснення рекламної діяльності.

Практичне заняття

I. Розгляд теоретичних питань:

1. Характеристика рекламної діяльності.
2. Оподаткування рекламної діяльності.
3. Бухгалтерський облік рекламної діяльності.
4. Облік у рекламного агентства.
5. Облік витрат на рекламу у рекламодавця.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Самостійна робота

Завдання для самостійної роботи студентів

Реферати на теми

1. Рекламна діяльність в Україні – характеристика та вимоги.
2. Організація обліку діяльності рекламного агентства та реалізації рекламних продуктів.
3. Особливості обліку отримання рекламних послуг у рекламодавця.
4. Особливості здійснення певних видів реклами – зовнішня, внутрішня, Інтернет-реклама, мерчандайзинг.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми:

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. N436-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Цивільний Кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Про рекламу : Закон України від 03.07.1996 № 270/96-ВР. Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/270/96>
6. Про застосування електронних контрольно-касових апаратів у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 01.06.2000 р. № 1776-III-XII URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/679-14>
7. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
8. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки. 2-ге вид. К. : ЦУЛ, 2010. 392 с.
9. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. К. : Знання, 2010. 229 с.
10. Захожай В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підручник / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась. К. : МАУП, 2011. 968 с.
11. Куцик П.О., Коваль Л.І., Макарук Ф.Ф. Бухгалтерський облік у торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посібник / П.О. Куцик, Л.І. Коваль, Ф.Ф. Макарук. Львів : Магнолія –2006, 2010. 504 с.
12. Лень В.С. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / В.С. Лень, В.В. Гливіченко. К. : Знання-Прес, 2012. 491 с.
13. Максимова В.Ф. Облік у галузях економіки : навч. посібник / В.Ф. Максимова, З.В. Кузіна, Л.М. Стиренко, Т.Г. Степова. К. : Центр учбової літератури, 2010. 496 с.
14. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / Є.І. Свідерський. К. : КНЕУ, 2013. 233 с.

ТЕМА 7. ОБЛІК ТУРИСТИЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Лекція

Організація бухгалтерського обліку туристичної діяльності. Документальне оформлення туристичних послуг. Особливості оподаткування та обліку туристичної діяльності. Облік діяльності туроператора. Облік діяльності турагента. Облік придбання путівок.

Практичне заняття

I. Розгляд теоретичних питань

1. Організація бухгалтерського обліку туристичної діяльності.
2. Документальне оформлення туристичних послуг.
3. Особливості оподаткування та обліку туристичної діяльності.
4. Облік діяльності туроператора.
5. Облік діяльності турагента.
6. Облік придбання путівок.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Задача 1. Туроператор на загальній системі оподаткування реалізував турпродукт (внутрішній туризм) туристу за 9900 грн (у тому числі ПДВ). Сума одержаної від туриста оплати включає вартість страховки 310 грн (яка не входить до турпродукту) і становить 10 210 грн (9900 + 310).

Витрати на формування турпродукту становили:

- вартість проживання і харчування – 6000 грн (у тому числі ПДВ – 1000 грн);
- вартість проїзду – 1200 грн (у тому числі ПДВ – 200 грн);
- вартість екскурсійного обслуговування – 300 грн (без ПДВ).

Оплата праці співробітників, зайнятих формуванням турпродукту, – 200 грн, сума єдиного внеску – 44 грн, змінні ЗВВ – 56 грн.

На підставі агентської угоди зі страховиком туроператор реалізував туристу страховий поліс вартістю 310 грн (без ПДВ,

пп. 196.1.3 п. 196.1 ст. 196 Податкового кодексу). Сума агентської винагороди туроператора – 31 грн (перераховується страховиком).

Сума винагороди туроператора з метою оподаткування ПДВ становила 2400 грн (9900 – 6000 – 1200 – 300).

Задача 2. Туроператор реалізує закордонний тур за 261 000 грн (у тому числі 3000 грн за страховий поліс). При цьому туроператор щодо страхування діє на підставі агентської угоди. До вартості турпродукту ціна страхового поліса не входить. Агентська винагорода туроператора – 180 грн. Витрати туроператора на формування закордонного туру:

- а) міжнародні авіаквитки – 12 000 грн;
- б) турпослуги нерезидента (проживання, харчування, трансфер і екскурсійне обслуговування) – £1000 (для купівлі інвалюти перераховано 35 000 грн, валюту придбано за курсом МВРУ 33,20 грн/£, офіційний курс НБУ – 32,90 грн/£, на дату оплати послуг нерезидента курс НБУ 33,10 – грн/£).

Задача 3. Турагентство на підставі агентської угоди з туроператором реалізувало туристу ваучер (путівку) вартістю 9600 грн (внутрішній туризм – тур по Україні). З оплати, що надійшла від туриста, турагентство утримало свою винагороду в розмірі 10% (тобто 960 грн, у тому числі ПДВ – 160 грн). Решту коштів перераховано туроператору.

Задача 4. Турагентство на підставі агентської угоди з туроператором реалізувало туристу ваучер (путівку) на тур по Україні вартістю 15 000 грн. З оплати, що надійшла від туриста, турагентство утримало свою винагороду в розмірі 8% (1200 грн, в т. ч. ПДВ – 200 грн). Решту коштів перераховано туроператору. Також турагентство надало туристу інформаційно-консультаційні послуги по підборі туру вартістю 300 грн, в т. ч. ПДВ – 50 грн (собівартість даних послуг складає 70 грн).

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Туризм – тимчасовий виїзд людини з місця постійного проживання в оздоровчих, пізнавальних або професійно-ділових чи інших цілях без здійснення оплачуваної діяльності в місці перебування.

Згідно з КВЕД туристична діяльність належить до секції I, код 63.3 «Послуги з організації подорожувань».

Суб'єктами у сфері туристичного бізнесу є:

- **туроператори** – юридичні особи, для яких виключною діяльністю є організація та забезпечення створення туристичного продукту, реалізація та надання туристичних послуг, а також посередницька діяльність із надання характерних та супутніх послуг і які в установленому порядку отримали ліцензію на туроператорську діяльність;

- **турагенти** – юридичні особи, а також фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності (далі – СПД), які здійснюють посередницьку діяльність з реалізації турпродукту туроператорів і турпослуг інших суб'єктів турдіяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг;

- **інші СПД**, які надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування, екскурсійні, розважальні та інші турпослуги;

- **гиди-перекладачі, екскурсоводи, провідники та інші фахівці**;

- **фізичні особи, які не є СПД** та надають послуги з тимчасового розміщення (проживання), харчування тощо.

Туроператор формує турпродукт з комплексу послуг (проїзду (перельоту), проживання, харчування, екскурсійного обслуговування тощо), який реалізує туристу як тур. Водночас зазначені послуги можуть фактично надавати туристу інші СПД за договором з туроператором.

Відповідно до п. 19 ст. 7 Закону № 222 туристична діяльність підлягає ліцензуванню.

Для отримання ліцензії потрібно подати органу ліцензування заяву за формою додатка 1 до Ліцензійних умов № 991.

До заяви додаються такі документи:

- нотаріально засвідчена копія довідки з банківської або іншої кредитної установи про підтвердження фінансового забезпечення відповідальності суб'єкта господарювання перед туристом у розмірі, визначеному ст. 15 Закону № 324;

- відомості про місця здійснення туроператорської діяльності за формою додатка 2 до Ліцензійних умов № 991;

- завірені керівником копії документів (витягів), що підтверджують освітньо-кваліфікаційний рівень, стаж роботи керівника (вимоги до нього викладено в п. 10 Ліцензійних умов № 991);

- завірену копію договору зі страховою компанією про обов'язкове страхування туристів (медичне та від нещасного випадку);

- опис документів, що надаються до заяви за формою додатка 6 до Ліцензійних умов № 991.

Туроператор здійснює діяльність з організації та забезпечення створення туристичного продукту, реалізації та надання туристичних послуг, а також посередницьку діяльність із надання характерних туристичних послуг (обсяг яких суттєво скоротиться без їх реалізації туристам) та супутніх послуг (надання та виробництво яких несуттєво скоротиться без їх реалізації туристам).

Турагенти здійснюють посередницьку діяльність з реалізації туристичного продукту туроператорів та туристичних послуг інших суб'єктів туристичної діяльності, а також посередницьку діяльність щодо реалізації характерних та супутніх послуг. Оформлення туристичної документації та страхування туристів можуть здійснювати як туроператор, так і турагент – за домовленістю.

Агентська винагорода закладається туроператором як комісійний процент у ціну турпакета або дорівнює проценту знижки з роздрібною ціною туру. Одна фірма може виступати на ринку туристичних послуг як туроператор і як турагент одночасно. За напрямом діяльності розрізняють фірми, які направляють туристів (ініціативні), й такі, що приймають і обслуговують туристів (рецептивні), а також змішані. Найчастіше туристична фірма діє як посередник між споживачем послуг – туристом та безпосереднім їх виробником – підприємствами обслуговування. Організаційні форми туризму: міжнародний туризм (в'їзний та виїзний); внутрішній туризм.

Залежно від категорій осіб, які здійснюють туристичні подорожі, та їхніх цілей, існують такі види туризму: дитячий, молодіжний, сімейний, культурно-пізнавальний, лікувально-оздоровчий, спортивний, релігійний, підводний, гірський, автомобільний, самодіяльний тощо.

Вимоги до суб'єктів туристичної діяльності.

1. Туроператорська та турагентська діяльність відповідно до Закону, підлягає обов'язковому державному ліцензуванню. **Розмір фінансового забезпечення туроператора** має становити суму, еквівалентну не менше 20 000 євро – у випадку надання послуг виїзного туризму; (для туроператора, який надає послуги винятково з внутрішнього та

в'їзного туризму – не менше 10 000 євро); розмір фінансового забезпечення *турагента* має становити не менше 2000 євро.

2. Більшість туристичних послуг підлягають обов'язковій сертифікації стосовно безпеки для життя та здоров'я людей, захисту їхнього майна та охорони довкілля, у тому числі готельні послуги та послуги харчування.

3. Обов'язковим є страхування туристів (медичне та від нещасного випадку), яке здійснюється на основі угод зі страховими компаніями, що мають право на здійснення такої діяльності. Якщо турфірма не здійснює страхування туристів, то приймаються страхові поліси, видані на підставі договору, укладеного безпосередньо між туристом і страховою компанією. Причому необхідно не лише перевірити наявність страхового полісу у туриста, а й додати його копію до договору на надання туристичних послуг.

4. Обов'язкова наявність службового приміщення (офісу), яке відповідає певним, визначеним законодавством, умовам.

5. У штаті суб'єкта туристичної діяльності повинно бути не менше 30 % фахівців зі спеціальною туристичною освітою або стажем роботи в сфері туризму не менш 3 років; для керівника суб'єкта туристичної діяльності або туристичного підрозділу обов'язковою є вища освіта.

6. Обов'язкове надання клієнтам і партнерам повної інформації щодо туристичних послуг, тарифів, умов обслуговування туристів, рекламних, інформаційних, довідкових матеріалів (довідники готелів, закладів громадського харчування, розклади руху транспорту, тарифи на перевезення тощо).

7. З метою забезпечення безпеки туристів суб'єкти туристичної діяльності зобов'язані здійснювати: підготовку безпечних умов для перебування туристів, облаштування трас походів, прогулянок, екскурсій, місць проведення змагань, забезпечення туристів спорядженням та інвентарем; навчання туристів засобам профілактики і захисту від травм та нещасних випадків, інструктаж з надання першої медичної допомоги, а також інформування про джерела небезпеки; надання оперативної допомоги туристам, що зазнають лиха, транспортування потерпілих; розробку та реалізацію спеціальних вимог безпеки під час організації та проведення походів з автомобільного, гірського, лижного, велосипедного, водного,

мотоциклетного, пішохідного туризму та спелеотуризму. Суб'єкти туристичної діяльності, які спеціалізуються на організації туристичних подорожей із використанням активних форм пересування туристів, повинні створювати пошуково-рятувальні служби, або укладати угоди з такими службами на обслуговування.

Важливим елементом обслуговування клієнта є документальне оформлення взаємин.

При цьому документи можуть бути розділені на три групи:

1) документи для замовлення (замовлення, лист бронювання, підтвердження бронювання);

2) документи для клієнта (договір, путівка, ваучер, страховий поліс, квиток на транспорт);

3) документи, що підтверджують особу туриста (паспорт, доручення на дітей і т. п.).

Основними документами є: договір з клієнтами (на туристичне, екскурсійне, готельне обслуговування); договір з підприємствами, які беруть участь у просуванні туристичного продукту; туристський ваучер; страховий поліс та деякі інші документи при обслуговуванні іноземних туристів.

За договором на туристичне обслуговування одна сторона (туроператор, турагент) за встановлену договором плату зобов'язується забезпечити надання за замовленням іншої сторони (туриста) комплексу туристичних послуг (туристичний продукт). За договором на екскурсійне обслуговування одна сторона (суб'єкт, що здійснює туристичну діяльність) за встановлену договором плату зобов'язується надати за замовленням іншої сторони (екскурсанта) обслуговування, істотною частиною якого є послуги екскурсовода (гіда-перекладача) загальною тривалістю не більше 24 годин, які не включають у себе послуги з розміщення.

Договір з клієнтами може укладатися шляхом видачі ваучера.

Ваучер – форма письмового договору на туристичне або на екскурсійне обслуговування. У договорі на туристичне обслуговування, укладеному шляхом видачі ваучера, повинні міститися такі дані: найменування та місцезнаходження суб'єкта туристичної діяльності, номер ліцензії (дозволу) на відповідний вид діяльності, юридична адреса; прізвище, ім'я (по-батькові) туриста (при груповій поїздки – прізвища, імена (по-батькові) членів групи); строки

надання і види туристичних послуг, їх загальна вартість; назва, адреса та номер телефону об'єкта розміщення, його тип та категорія, режим харчування; розмір фінансового забезпечення відповідальності туроператора (турагента) або межі відповідальності суб'єкта туристичної діяльності за договором агентування; інші дані, обумовлені характером угоди, складом групи тощо; дата видачі ваучера.

Договори з іншими організаціями, підприємствами, приватними підприємцями, що беруть участь у формуванні і просуванні туристичного продукту, – це договори з туроператорами, туристичними закладами, з постачальниками і підрядниками – вітчизняними і закордонними партнерами, що забезпечують туристів належними умовами розміщення і харчування, засобами транспорту, організацією екскурсій і відпочинку. Відповідно до укладених договорів розробляються програми турів і складаються калькуляції на кожну туристичну поїздку. Суб'єкти туристичної діяльності, які займаються організацією і обслуговуванням іноземних туристів в Україні, повинні щороку оформляти *референс* – підтвердження Міністерства закордонних справ, що зарубіжні партнери (за угодами) матимуть візову підтримку консульських установ України за кордоном у разі їх звернення для оформлення туристичних віз іноземцям для подорожі в Україну. Суб'єкти туристичної діяльності, які приймають іноземних туристів, повинні вести облік усіх документів із в'їзду, виїзду та переміщення туристів в Україні, а саме: договорів (контрактів) з іноземними партнерами про співробітництво з обслуговування іноземних туристів в Україні; аналогічних договорів з вітчизняними партнерами; листів-замовлень іноземного партнера на обслуговування іноземних туристів; підтверджень суб'єктів туристичної діяльності іноземному партнеру щодо готовності до приймання іноземних туристів; звернень суб'єктів туристичної діяльності в державні заклади і узгоджень з реєстрації і перебування туристів в Україні; документів, які підтверджують здійснення трансфера, бронювання місць у готелі для туристів та їх проживання; маршрутів і програм туристичних подорожей іноземних туристів, проведення екскурсій тощо.

Суб'єкт туристичної діяльності повинен вести журнал обліку іноземних туристів, де зазначають: прізвище та ім'я іноземця; громадянство; країну, з якої приїхав турист в Україну; серію, номер

і дату видачі національного паспорта іноземного туриста; дату в'їзду в Україну; дату і пункт виїзду з України; місце розміщення туриста; маршрут туру.

При оплаті вартості туру документами, що підтверджують прийом і оприбуткування коштів у касу туристичної фірми, можуть бути: прибутковий касовий ордер – у випадку прийому наявних коштів від юридичних осіб; чек; туристична путівка; на перевезення (квитки); на розміщення і харчування (ваучери).

Існує два погляди щодо дати визнання доходу туристичної фірми в бухгалтерському обліку. Згідно з першим – дохід виникає на дату надходження коштів на поточний рахунок або до каси туристичної фірми в оплату турпродукту. Частіше використовується на практиці другий підхід, згідно з яким *дохід визнається тільки за датою закінчення туру*. Облік витрат ведеться згідно з П(С)БО 16; великі туристичні фірми можуть вести облік тільки на рахунку 23 (не використовуючи рахунків 92, 93) або лише на рахунках класу 8. Санаторно-курортні заклади, турбази, будинки відпочинку використовують рахунки 92 і 93.

Серед витрат туристичної діяльності незначне місце посідають матеріальні витрати та витрати на амортизацію, особливо це стосується діяльності фірм – турагентів. Для міжнародного туризму характерними є операції з валютою. Неоднозначним є питання щодо рахунків для обліку туристичних ваучерів – пропонуються рахунки 209, 28, 351. Найбільше відповідає Інструкції № 291 облік путівок на субрахунку 209. Нерідко турфірми загалом не придбавають бланки путівок, а самостійно роздруковують документи, які підтверджують право туриста на участь у турі. Специфічні рахунки, які використовуються для обліку туристичної діяльності

08 «Бланки суворого обліку» – для узагальнення інформації про неоплачені ваучери (путівки);

331 «Грошові документи в національній валюті» – для обліку оплачених путівок до санаторіїв, пансіонатів, будинків відпочинку та ін.;

333 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті» – для обліку грошових коштів в національній валюті, перерахованих для купівлі іноземної валюти;

703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» – для узагальнення інформації про доходи від реалізації туристичних послуг.

704 «Вирахування з доходу» для відображення у турагента сум отриманого доходу, який перераховується туроператору;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» – для узагальнення інформації про витрати, які включаються до собівартості реалізованих туристичних послуг;

Облік діяльності туроператора. Визначення доходів і витрат туроператором здійснюється за кожним укладеним договором на туробслуговування.

Доходи від реалізації туру. Доходи від надання турпослуг туроператор відображає за Кт субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». Якщо туроператор надав знижку туристу, то він визнає дохід за мінусом знижки. Тобто знижка, надана в момент продажу, окремо в бухобліку не відображається.

Як правило, туристи вносять передоплату (аванс) за тур – ці надходження туроператор не включає до доходу (пункти 6.3 та 6.4 ПБО 15).

Дохід визнають за датою закінчення надання послуг, тобто закінчення туру (п. 10 ПБО 15). На практиці акт наданих послуг з туристом, як правило, не оформляють. Інформацію від туриста про отримання ним турпослуг представник туроператора може отримати від туриста в телефонному режимі. Крім того, така інформація може бути у внутрішній звітності СПД, які безпосередньо надають послуги з розміщення, харчування, перевезення туристів тощо. Тому визнати дохід від надання послуг туроператор може на підставі бухгалтерської довідки, складеної за інформацією, отриманою від СПД, про факт надання турпослуг туристу.

Якщо туроператор реалізував тур через турагента, то останній повинен повідомити туроператора про укладення договору на туробслуговування (п. 1 ст. 298 Господарського кодексу). Відомості про факт надання турпослуги туристу туроператор також може отримати від турагента і визнати дохід від надання турпослуг у вищезазначеному порядку.

При в'їзному туризмі туроператор реалізує тури іноземним туристам за інвалютою. Операції в інвалюті при первісному визнанні відображають за курсом НБУ на дату здійснення операції (п. 5 ПБО 21, п. 6 Положення № 496). Суму отриманої передоплати в інвалюті обліковують за курсом НБУ на дату зарахування на субрахунок 316 «Спеціальні рахунки в іноземній валюті» (п. 6 ПБО 21).

Якщо ж першою подією було надання послуг іноземному туристу, то дохід визнають на дату надання послуг (закінчення туру). При цьому в обліку туроператора утворюється монетарна заборгованість, за якою визначають курсові різниці згідно з пунктами 7 та 8 ПБО 21 на дату балансу і дату погашення.

Витрати на тур. Прямі витрати (п. 4 ПБО 16) на укладений договір (тур) відображаються за Дт рахунку 23 «Виробництво». До таких витрат відносять, наприклад, послуги інших суб'єктів турдіяльності з формування турпродукту (готелів, перевізників, екскурсбюро тощо). Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг установлює підприємство (п. 11 НПБО 16). За Кт рахунку 23 виробничу собівартість турпродукту списують у дебет субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» у періоді визнання доходу за цим туром.

Загальновиробничі витрати (далі – ЗВВ), які не можна безпосередньо віднести до одного туру, обліковують відповідно до пунктів 15 та 16 НПБО 16 за Дт однойменного рахунку 91.

Адміністративні витрати (рахунок 92) і витрати на збут (рахунок 93) відображають у періоді їх здійснення (п. 7 НПБО 16).

Якщо туроператор реалізував тур через турагента, посередницьку винагороду турагента він обліковує у складі витрат на збут (Дт 93) на дату підписання з турагентом акта наданих посередницьких послуг.

При *виїзному туризмі* туроператор купує відповідні послуги у нерезидента для формування турпродукту.

Передоплату нерезиденту в інвалюті обчислюють у гривні за курсом НБУ на дату перерахування (п. 6 НПБО 21).

Якщо ж першою подією було отримання послуг від нерезидента, то витрати відображають за курсом НБУ на дату підписання з нерезидентом акта наданих послуг (п. 5 ПБО 21). При цьому в обліку туроператора утворюється монетарна заборгованість, за якою визначають курсові різниці згідно пунктами 7 та 8 ПБО 21 на дату балансу і дату погашення.

Посередницькі операції. Якщо туроператор виступає як турагент і реалізує тур іншого туроператора (або як посередник бронює проживання в готелі, реалізує квитки на екскурсії тощо), то надходження передоплати від туриста фіксується записом *Дт 301 (311) «Готівка в національній валюті» («Поточні рахунки в національній валюті») Кт 681 «Розрахунки за авансами одержаними»*. Дохід при здійсненні такої операції не виникає (пункти 6.2–6.4 ПБО 15).

На дату надання турпослуг (закінчення туру) туроператор визнає дохід на суму вартості турпродукту (Кт 703). Одночасно він визнає вирахування з доходу на суму вартості турпродукту за Дт однойменного субрахунку 704 (п. 6.2 ПБО 16).

Доходи в сумі посередницької винагороди туроператор нараховує за Кт субрахунку 703 (окремий бухгалтерський запис) на дату підписання акта наданих посередницьких послуг з туроператором-принципалом.

Суму посередницької винагороди туроператору, як правило, туроператор-принципал перераховує після отримання від посередника оплати за реалізований тур. Проте посередницьким договором може бути передбачено умову про утримання посередником своєї винагороди з суми отриманої оплати від туриста (п. 6 ст. 301 Господарського кодексу, п. 2 ст. 1002 Цивільного кодексу).

Приклад обліку діяльності туроператора, який має власну матеріальну базу і формує туристичний продукт без залучення сторонніх організацій, подано в табл. До таких туроператорів належать: санаторії, турбази, пансіонати, будинку відпочинку тощо. Зазначені суб'єкти туристичної діяльності можуть реалізовувати свої ваучери (путівки) безпосередньо споживачам турпослуг (туристам), а також укладати договори комісії, доручення з турагентами на реалізацію таких ваучерів (путівок).

Облік реалізації туристичних путівок

№	Зміст операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
	Реалізація турпродукту безпосередньо туристу		
1	Оприбутковано бланки ваучерів	209	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Відображено вартість бланків на позабалансовому рахунку	08	
4	Віднесено вартість заповнених бланків на витрати	23	209
5	Списано вартість бланків з позабалансового рахунку		08
6	Відображено доходи майбутніх періодів	331	69
7	Відображено заборгованість покупця перед турфірмою	36	331
8	Одержано грошові кошти від покупця в оплату путівок	30, 31	36
9	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
10	Нараховано витрати турфірми	23 (92,93)	66, 65...

1	2	3	4
11	Відображено дохід від реалізації турпослуг	69	703
12	Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643
13	Списано собівартість наданих послуг	903	23
14	Формування фінансового результату		
	Списано собівартість наданих послуг	791	903
	Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Облік діяльності турагента. Якщо турагент є юридичною особою, то посередницькі операції він обліковує аналогічно туроператору-посереднику.

При наданні знижки туристу за рахунок своєї винагороди турагент повинен узгодити її розмір з туроператором. Відповідно за Кт субрахунку 703 (і в бухгалтерському записі на суму доходу від реалізації туру, і в бухгалтерському записі на суму посередницької винагороди) турагент фіксуватиме показники за вирахуванням знижки (окремо знижку, надану в момент продажу, в обліку не відображають).

Турагент, здійснюючи діяльність на підставі договору доручення, отримує як дохід від своєї діяльності комісійну винагороду, яку одразу залишає собі. Кошти, сплачені туристами за турпродукт за мінусом комісійної винагороди, є для турагента транзитними. Податкове зобов'язання з ПДВ виникає тільки з сум комісійної винагороди. Приклад обліку у турагента подано в табл.

Облік у турагента

№	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Надійшла оплата від туриста за турпродукт	30, 31	681
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Перераховано грошові кошти туроператору	371	311
4	Відображено дохід за датою закінчення туру та заборгованість перед туроператором	361 704	703 685
5	Списано суму податкового зобов'язання з ПДВ	703	643
6	Проведено залік передоплати з туроператором	685	371
7	Проведено залік авансу, одержаного від туриста	681	361
8	Нараховано витрати турфірми	23	66,65...
9	Списано собівартість наданих послуг	903	23
10	Списано собівартість наданих послуг	791	903
11	Списано дохід від реалізації послуг та вирахування з доходу	703 791 791	791 704

У табл. наведено приклад, коли турагент працює «на замовлення» туриста і за його кошти. Турагент у такому разі може заздалегідь за договором купівлі-продажу придбавати ваучери (путівки) у туроператора, а потім реалізовувати їх туристам, або без отримання у власність ваучерів на підставі договорів про співробітництво з туроператорами реалізовувати туристам путівки, які фактично будуть отримані ними безпосередньо від туроператора на місці надання турпослуг.

Облік у турагента «на замовлення»

№	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Придбано путівки у туроператора	331	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631
3	Перераховано грошові кошти туроператору за путівки	63	311
4	Надійшли грошові кошти від туристів за путівки	30, 31	681
5	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
6	Нараховано витрати турфірми	23	66, 65...
7	Передано путівки покупцю	36	703
8	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	703	643
9	Проведено залік заборгованості	681	361
10	Списано номінальну вартість путівки	903	331
11	Списано собівартість наданих послуг	903	23
	Формування фінансового результату		
12	Списано собівартість наданих послуг	791	903
13	Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Деякі туристичні агентства, не підписуючи договори доручення і комісії, надають інформаційні послуги (дані про ціни, якість обслуговування, екскурсійні та розважальні програми туроператорів) без фактичного отримання коштів від туриста і перерахування їх туроператору. Турист, у свою чергу, оплачує інформаційні послуги турагентства та вояжує за обраним ним маршрутом, оплачуючи послуги туроператора на місці. Відображення цих операцій в обліку показано в табл.

Облік інформаційних послуг у туристичній фірмі

№	Зміст операції	Д-т	К-т
1	2	3	4
	Надходження грошових коштів від туристів		
1	Надано туристу (клієнту) інформаційні послуги з пошуку бази відпочинку згідно з його вимогами	361	703

2	Податкові зобов'язання з ПДВ	703	641
3	Надійшли грошові кошти від туриста за інформаційні послуги	311	361
4	Списано собівартість наданих послуг	903	23
5	Списано собівартість наданих послуг	791	903
6	Списано дохід від реалізації послуг	703	791

Приклад відображення в обліку української турфірми реалізації послуг із зарубіжного туризму наведено в табл. (за умови оплати послуг з придбання іноземної валюти за рахунок турфірми).

Облік реалізації послуг із зарубіжного туризму

№	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Надійшли грошові кошти від українського туриста (в т.ч. винагорода)	311	681
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643	641
3	Перераховано грошові кошти для купівлі валюти	333	311
4	Нараховано комісійну винагороду банку	92 (23)	631
5	Здійснено оплату послуг банку	631	333
6	Нараховано збір до Пенсійного фонду	92 (23)	642
7	Перераховано суму збору до Пенсійного фонду	651	333
8	Зараховано валюту на валютний рахунок української тур фірми	312	333
9	Перераховано грошові кошти іноземному туроператору	685	312
10	Проведено залік авансу	681	685
11	Відображено суму комісійної винагороди	361	703
12	Списано ПДВ	703	643
13	Проведено залік взаємозаборгованостей	681	361
14	Списано собівартість наданих послуг	903	23
15	Списано собівартість на фінансовий результат	791	92
16	Списано дохід від реалізації на фінансовий результат	703	791

Розрахунки з туристами. Туроператори і турагенти (підприємства та підприємці) при здійсненні розрахункових операцій з клієнтами у готівковій та/ або безготівковій (із застосуванням платіжних карток) формі у сфері послуг мають застосовувати РРО та видавати покупцям розрахунковий документ – фіскальний касовий чек на товари (послуги) за формою № ФКЧ-1, наведеною у додатку 1 до Положення № 13.

При цьому туроператори і турагенти мають проводити розрахункові операції через РРО з використанням режиму попереднього

програмування найменування, цін послуг та обліку їх кількості (ст. 3 Закону про РРО).

Оскільки заздалегідь запрограмувати у РРО велику кількість турів (не тільки своїх, а й інших туроператорів, а для турагента – взагалі всіх своїх принципалів) складно, то можливим виходом будуть підключення РРО до комп'ютера (з відповідною обліковою програмою турів) і попереднє програмування реалізованого туру безпосередньо перед його продажем.

Від застосування РРО звільнено фізичних осіб – підприємців – платників єдиного податку до досягнення ними обсягу доходу протягом календарного року 1 млн грн (п. 296.10 ст. 296 Податкового кодексу та п. 6 ст. 9 Закону про РРО).

Отже, уникнути застосування РРО можуть лише турагенти – фізичні особи – підприємці – платники єдиного податку. При цьому вони зобов'язані видавати туристам товарний чек на суму прийнятих коштів. Таким турагентам – платникам єдиного податку потрібно мати на увазі, що для визначення граничного обсягу доходу (1 млн грн) враховуються в сукупності всі види доходів, отримані ними від провадження підприємницької діяльності протягом календарного року незалежно від обраних видів діяльності (п. 2 Порядку № 439). Тому турагент – фізична особа – підприємець – платник єдиного податку, який не застосовує РРО, для контролю за досягненням граничного обсягу доходу у розмірі 1 млн грн має враховувати суму отриманої посередницької винагороди та інші доходи (ст. 292 Податкового кодексу).

Слід зазначити, що у разі перевищення в календарному році обсягу доходу понад 1 млн грн застосування РРО є обов'язковим і розпочинається з першого числа першого місяця кварталу, що настає за виникненням такого перевищення, та продовжується в усіх наступних податкових періодах протягом реєстрації суб'єкта господарювання як платника єдиного податку (п. 296.10 ст. 296 вищезазначеного Кодексу).

Оприбуткування виручки. Усю готівку, що надходить до кас, потрібно своєчасно (у день одержання готівкових коштів) та в повній сумі оприбутковувати (п. 2.6 Положення № 637).

Оприбуткування готівки – це облік підприємцями готівки в касі на повну суму її фактичних надходжень, зокрема, у книзі обліку доходів і витрат.

Як зазначено у листі № 11–117/982–3354, відсутність запису в книзі обліку доходів і витрат про отриману приватним підприємцем готівку є порушенням норм щодо обігу готівки та її неоприбуткуванням, за яке може застосовуватися відповідальність у вигляді штрафу в п'ятикратному розмірі неоприбуткованої суми (частина перша ст. 1 Указу № 436).

Тому турагенту потрібно записувати в книгу обліку доходів і книги обліку доходів і витрат, форми яких затверджено наказом № 579, не тільки суму посередницької винагороди, а й усю суму готівки, що надійшла від туриста. Зробити це можна так: у день надходження оплати від туриста слід вписати всю суму до графи 2 книги обліку доходів (графи 2 розділу I книги обліку доходів і витрат) і того самого дня суму готівки, що надійшла, вписати до графи 3. Таким чином, готівку буде оприбутковано, але не включено до доходу. При перерахуванні винагороди принципалом її суму слід вписати до графи 2 (це буде об'єкт оподаткування єдиним податком).

Обмеження готівкових розрахунків. Туроператор (турагент) може прийняти від одного клієнта суму готівки (в тому числі через РРО) у таких межах від представника юрособи (підприємця) – в межах 10 000 грн протягом одного дня; від фізичної особи – в межах 50 000 грн протягом одного дня.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України від 02.03.2015 р. № 222–VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19>
3. Про туризм : Закон України від 15.09.95 р. № 324/95–ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95>
4. Ліцензійні умови провадження туроператорської діяльності : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.11.2015 р. № 991. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/991-2015-%D0%BF#Text>
5. Інструкція про порядок оформлення ваучера на надання туристичних послуг та його використання : наказ Держтурадміністрації України від 06.06.2005 р. № 50. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0765-05#Text>
6. Колісник Г.М. Бухгалтерський облік в туризмі : навчальний посібник / Г.М. Колісник, Л.О. Гелей, Т.П. Данканич. Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла», 2016. 140 с.

ТЕМА 8. ОБЛІК У ГОТЕЛЯХ

Лекція

Готельні послуги, їх ліцензування та сертифікація. Особливості оподаткування та обліку готельних послуг. Документування готельних послуг. Бухгалтерський облік готельних послуг.

Практичне заняття

I. Розгляд теоретичних питань

1. Готельні послуги, їх ліцензування та сертифікація.
2. Особливості оподаткування та обліку готельних послуг.
3. Документування готельних послуг.
4. Бухгалтерський облік готельних послуг.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Задача 1. Готелем «Бригантина» протягом квітня 2019 року були здійснені витрати: на проведення обов'язкового медичного профілактичного огляду персоналу готелю на суму 12 000 грн; на навчання адміністратора готелю на курсах підвищення кваліфікації і менеджера готелю на курсах іноземних мов на суму 20 160 грн.

Задача 2. ТОВ «Готель «Колумбус» протягом січня 2019 р. здійснено такі витрати:

– придбано за безготівковим розрахунком і передано в експлуатацію господарський інвентар (вішалки, стільці, посуд, попільнички), постільну білизну та комплекти рушників для готельних номерів на суму 13 000 грн, крім того, ПДВ 20 % – 2600 грн, усього на суму 15 600 грн;

– придбано за безготівковим розрахунком і використано при щоденному прибиранні готельних номерів дезінфікуючі та миючі засоби на суму 5000 грн, крім того, ПДВ 20 % – 1000 грн, усього на суму 6000 грн;

– придбано за безготівковим розрахунком і встановлено в готельних номерах шафи для одягу на суму 24 000 грн, крім того, ПДВ 20 % – 4800 грн, усього на суму 28 800 грн;

– понесено комунальні витрати (електроенергія, тепло- та водопостачання) по готельних номерах (на підставі рахунків та відомості розподілу витрат) на суму 6500 грн, крім того, ПДВ 20 % – 1300 грн, усього на суму 7800 грн;

– нараховано заробітну плату персоналу, що безпосередньо займається наданням основних послуг готелю (покоївкам, портье, черговим по поверхах) у сумі 30 000 грн, нараховано єдиний внесок на суму 6600 грн; 5400 – НДФЛ; 450 – ВЗ;

– нараховано заробітну плату працівникам пральні на суму 4723 грн, нараховано єдиний внесок на суму 660 грн; 540 – НДФЛ; 45 – ВЗ;

– нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення пральні на суму 1900 грн;

– нараховано заробітну плату адміністративному персоналу на суму 14 000 грн та єдиний внесок на суму 5222 грн;

– нараховано амортизацію основних засобів адміністративного призначення на суму 4250 грн;

– нараховано заробітну плату працівникам відділу реалізації готелю на суму 4000 грн та єдиний внесок на суму 1492 грн;

– понесено витрати на рекламу готельних послуг, сплачені рекламному агентству, на суму 1500 грн, крім того, ПДВ 20 % – 300 грн, усього на суму 1800 грн; у січні 2019 р. отримано дохід у сумі 130 000 грн, крім того, ПДВ 20 % – 26 000 грн, усього на суму 156 000 грн. Усі кошти надійшли до каси готелю.

Задача 3. ПП «Готель «Хуторок» отримано від гостя при поселенні 31.01.2019 р. попередню оплату за основні готельні послуги, а саме: за проживання в готелі протягом шести діб у сумі 2700 грн, крім того, ПДВ 20 % – 540 грн, усього на суму 3240 грн.

Крім того, за одноразове харчування (обід) у ресторані гість сплатив кошти у сумі 350 грн, крім того, ПДВ 20 % – 70 грн, усього 420 грн.

Також під час проживання гість користувався послугою хімчистки, вартість якої становила 30 грн, крім того, ПДВ 20 % – 6 грн, усього на суму 36 грн. Суму сплачено при виїзді. На території, де розташовано

готель, введено туристичний збір, ставка якого становить 1% від бази справляння. Тому при остаточному розрахунку також сплачено туристичний збір у розмірі 27 грн (2700 грн × 1% : 100%).

Задача 4. При поселенні в готель (розташований у курортній зоні) постояльцем було сплачено вартість основних готельних послуг у сумі 636,70 грн (у тому числі ПДВ – 105,83 грн, туристичний збір – 1,70 грн). До вартості основних послуг готелю входить:

- вартість бронювання готельного номера (послуга бронювання) – 15 грн (у тому числі ПДВ – 2,5 грн); послугу бронювання включено до вартості основних готельних послуг;
- вартість проживання – 500 грн (у тому числі ПДВ – 83,33 грн);
- вартість харчування – 120 грн (у тому числі ПДВ – 20 грн).

При від'їзді постояльца з готелю з ним проведено остаточний розрахунок, а саме: постояльцем оплачено вартість додаткової послуги з прання одягу в сумі – 45 грн (у тому числі ПДВ – 7,50 грн).

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Економічна сутність готельної діяльності полягає у тому, що вона надає послуги, які мають нематеріальний характер. Результатом виробничої діяльності готелів є не «готовий продукт», а пропозиція особливого виду послуг, який виробляється і надається разом з експлуатацією матеріально-технічної бази (будівлі) та реалізації пропонуванних послуг. У готельному господарстві поєднується одночасно виробництво і надання послуг, що і визначає поняття «надання готельних послуг».

Поняття «готельна справа» і «надання готельних послуг» застосовується для визначення діяльності готелів, і охоплює діяльність кемпінгів, мотелів, туристичних баз, коледжів.

(Не входять до складу готельного господарства будинки відпочинку, санаторії, пансіонати, дитячі табори відпочинку, так як надання послуг проживання не є їх основною діяльністю.)

Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг дають визначення термінів, які вживаються в готельно-ресторанному господарстві:

- **готель** – підприємство будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, що складається із шести і більше номерів

та надає готельні послуги з тимчасового проживання з обов'язковим обслуговуванням;

- **аналогічні засоби розміщення** – підприємства будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, що складаються з номерів і надають обмежені готельні послуги, включно з щоденним заправлянням ліжок, прибиранням кімнат та санвузлів;

– **готельна послуга** – дії (операції) підприємства з розміщення споживача шляхом надання номера (місця) для тимчасового проживання в готелі, а також інша діяльність, пов'язана з розміщенням та тимчасовим проживанням. Готельна послуга складається з **основних та додаткових послуг**, що надаються споживачу при розміщенні та проживанні в готелі;

– **основні послуги** – обсяг послуг готелю (проживання, харчування тощо), що включається до ціни номера (місця) і надається споживачу згідно з укладеним договором;

– **додаткові послуги** – обсяг послуг, що не належать до основних послуг готелю, замовляються та сплачуються споживачем додатково за окремим договором;

– **місце (ліжко-місце)** – частина площі номера з ліжком, постільною білизною, рушниками та іншим інвентарем відповідно до категорії готелю, призначена та придатна для проживання однієї особи;

– **номер** – окреме вмебльоване приміщення, що складається з однієї або декількох кімнат, обладнаних для тимчасового проживання;

– **бронювання** – процес замовлення замовником готелю основних і/або додаткових послуг у певному обсязі, з метою використання послуг в обумовлені терміни конкретним споживачем або групою споживачів;

– **анулювання** – відмова замовника від заброньованих послуг. Анулювання поділяється на три види: своєчасне анулювання, пізнє анулювання, неприбуття. В разі пізнього анулювання або неприбуття готель стягує штраф з замовника згідно з умовами, викладеними в договорі;

– **неприбуття** – фактичне неприбуття споживача, групи споживачів до готелю у день заїзду, або анулювання заброньованих послуг менше ніж за 24 години до вказаної дати поселення;

– **дата заїзду** – дата прибуття споживача до готелю;

– **дата виїзду** – дата виїзду споживача із готелю;

– *ранній заїзд* – заїзд споживача до готелю до розрахункової години;

– *пізній виїзд* – виїзд споживача з готелю після розрахункової години в день виїзду;

– *розрахункова година* – година, яка встановлена у готелі і при настанні якої споживач повинен звільнити номер у день виїзду і після якої здійснюється заселення у готель.

Готелі класифікують за п'ятьма категоріями, які позначають символом «*» («зірка»). Найвищу категорію готелю позначають як «*****», найнижчу – «*». Категорія готелю повинна бути зазначена на його вивісці, квитанціях, у реєстраційній картці гостя та в рекламних документах.

А відповідно до п. 2.3 Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг готель зобов'язаний забезпечити наявність у кожному номері внутрішніх правил проживання в готелі, правил протипожежної безпеки та інструкції щодо дій в екстремальних умовах, перелік додаткових послуг і прейскурант на них, відомості про роботу закладів (підприємств) громадського харчування, торгівлі, зв'язку, побутового обслуговування та інших, що розміщені у готелі, внутрішній телефонний довідник. Ця інформація повинна доводитись до відома споживачів українською мовою і залежно від категорії готелю – іноземними мовами (на розсуд адміністрації готелю). Також (п. 4.8 Правил користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг), без додаткової оплати готель зобов'язаний надати такі види послуг: виклик швидкої допомоги; доставка в номер кореспонденції; побудка у визначений час; надання необхідного інвентарю залежно від категорії готелю.

Особливістю умов здійснення готельної діяльності є:

• ліцензування на право здійснення туроператорської та турагентської діяльності, (якщо здійснюють таку діяльність), на право здійснення роздрібною торгівлі алкогольними напоями, тютюновими виробами та інші;

• вимоги до оснащення готелів відповідно до їх категорії;

• вимоги до персоналу;

• поєднання процесів виробництва, надання і споживання основних і додаткових послуг;

• нерівномірність споживання готельних послуг, їх сезонний характер;

• неможливість накопичення чи зберігання готельних послуг; процес обслуговування обмежений у часі;

• цілодобовий режим роботи;

• спеціалізація готелю.

Плата за надані послуги з тимчасового розміщення (проживання) справляється на *12 годину поточної доби* за місцевим часом.

Готель має право укладати договір з замовником (споживачем) на бронювання номерів (місць) шляхом підписання його двома сторонами, а також шляхом прийняття заявки на бронювання за допомогою поштового, телефонного або іншого зв'язку (засобів електронної пошти, включаючи факсимільну), який дозволяє достовірно встановити належність заявки споживачу або замовнику. Договір вважається укладеним тільки в разі письмового акцепту готелем направленої йому заявки на бронювання та досягнення сторонами згоди в обумовленій формі щодо всіх істотних умов.

При бронюванні номера (місця) готель може запросити передплату за надання готельних послуг. У разі відмови споживача оплатити броню, його розміщення у готелі проводиться у порядку загальної черги.

Передплата враховується в оплату готельних послуг при остаточному розрахунку, якщо інше не обумовлено укладеним із замовником договором

Ціна номера (місця), вартість додаткових послуг, у т. ч. бронювання, встановлюються готелем самостійно, форма оплати визначається договором між споживачем/замовником та готелем.

Основною діяльністю готелів є надання послуг з розміщення, до яких належать послуги з обслуговування житлового приміщення (номера) із збереженням майна і багажу проживаючого. Але готелі можуть здійснювати і інші види діяльності в залежності від категорії готелю (ресторанне обслуговування, пральня, автостоянка, SPA-послуги і інші) і складатися з таких структурних підрозділів, що є організаційно відокремленими і які виконують певний комплекс робіт відповідно до внутрішньої спеціалізації. Для визначення фінансового результату діяльності кожен з них може вести облік власних витрат і доходів, калькулювати ціни на свої послуги.

Питання організації бухгалтерського обліку готельного підприємства вирішується власником або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до законодавства та установчих документів. Підприємство самостійно визначає облікову політику, форму бухгалтерського обліку, затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку, об'єкти і періодичність проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

Діяльність роботи готелів, оформлення первинної документації і організації обліку по наданню послуг готелями регламентуються нормативно-правовими документами:

Інструкція про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг у ДП «Укркомунобслуговування» (готельний комплекс «Предслава»), затверджена наказом Держкомбуду України № 230 від 13.10.2000 р.,

Про затвердження Порядку надання послуг з тимчасового розміщення (проживання), затверджений наказом Кабінету Міністрів України № 297 від 15.03.2006 р.,

Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг, затвердженими наказом Держтурадміністрації України від № 19 від 16.03.2004 р.

Характерним при наданні готельних послуг є відсутність незавершеного виробництва, тобто, як правило, поточні витрати, що виникли протягом періоду, списують на фінансовий результат даного періоду. По-друге, більшість витрат має умовно-постійний характер, тобто прямо не залежить від фактичного обсягу наданих послуг. По-третє, споживання готельних послуг має нерівномірний або сезонний характер. Отже, завантаженість номерного фонду, використання матеріальних і трудових ресурсів неоднакові у різні періоди року (сезон та несезон).

Крім того, у структурі витрат готелю відносно велика питома вага амортизаційних відрахувань.

Враховуючи такі характеристики споживання та виробництва готельних послуг, на практиці прийнято, що:

- витрати від надання готельних послуг визнають у момент їх виникнення незалежно від терміну оплати послуги (хоча інше не суперечить законодавству);

- практично неможливо в момент надання готельних послуг достовірно і в повному об'ємі оцінити витрати, здійснені для надання конкретної послуги та необхідні для її завершення.

Одним з завдань в підприємницькій діяльності у сфері надання готельних послуг є отримання прибутку. При цьому дуже важливим є задоволення потреб при наданні таких послуг.

Класифікація витрат діяльності готелю та визначення собівартості готельних послуг

Всі послуги, які надають підприємства у сфері готельної діяльності поділяються на основні і додаткові.

До основних послуг відноситься обсяг таких послуг готелю, що включаються до ціни номера (місця) і надається споживачу згідно з вимогами вітчизняних нормативних актів (вимоги міжнародних асоціацій) та згідно з укладеним договором. Додаткові послуги замовляються та сплачуються споживачами додатково.

До основних послуг відносяться надання готельних номерів, тобто приміщень призначених для відпочинку, сну та роботи проживаючих. Крім того надаються послуги персоналом готелю по прийому та оформленню гостей, послуги покоївок з прибирання готельних номерів і інші.

Процес надання *основних послуг* у готельно-ресторанній діяльності можна поділити на кілька основних етапів:

1) *інформація про послуги* – один з найважливіших і, часто, визначаючий. Вміле надання інформації повинно привертати увагу, збуджувати інтерес і бажання придбати послугу, тобто здійснити вибір готелю, номеру, терміну перебування та ін.

2) *резервування (бронювання) місць* – дозволяє персоналу краще підготуватися до обслуговування. У сучасних готелях застосовуються різні форми резервування місць – усна, письмова, телефонна, телексна, телеграфна та ін. Під час використання автоматичних апаратів для резервування застосовуються спеціальні міжнародні готельні коди;

3) *реалізація послуг* – може здійснюватись як безпосередньо в готелях, мотелях, кемпінгах, так і в спеціалізованих бюро та службах готельних підприємств або бюро подорожей;

4) *зустріч і проводи постояльців* – включає: перенесення багажу, видачу ключів і супровід до номеру. Доцільно разом із ключем

видавати клієнту візитну картку, у якій потрібно вказати назву готелю, його адресу, категорію, правила проживання в готелі та ін.

5) *обслуговування під час перебування.*

Клієнти, як правило, оплачують основні послуги заздалегідь. Причому, досить часто до ціни за основну послугу додається плата за користування різноманітними спорудами готелю (мотелю) – спортивним залом, басейном, сауною, дитячим майданчиком та ін.

Виїзд і проводи туристів як останній етап надання основних послуг супроводжується піднесенням багажу до автомобіля перед готелем, викликом таксі, наданням допомоги в упакуванні речей та ін.

Вказані етапи надання основних послуг взаємопов'язані та взаємообумовлені, кожен окремо й усі в цілому визначають якість готельно-ресторанних послуг та основні витрати діяльності.

Готелі з метою підвищення рівня якості та культури обслуговування, а також конкурентоздатності, підприємства по наданню готельних послуг повинні пропонувати *додаткові послуги*. Такі послуги, як користування телевізором, телефоном, Internet, міні-баром, а також бронювання номерів (місць) у готелі, залежно від категорії готелю можуть належати як до основних, так і до додаткових послуг, тому поділ на основні й додаткові є умовним і визначається категорією готелю.

Різноманітність й асортимент *додаткових послуг* постійно розширюються. Незважаючи на різноманітність асортименту додаткових послуг, їх поділяють на групи:

1. *Полегшують перебування клієнтів у готелі:*

- інформаційних (інформування про послуги, що їх надає готель, розваги в туристичному районі, транспортні зв'язки, можливості купівлі товарів, місцезнаходження історико-культурних пам'яток і закладів тощо);
- комунально-побутових (прання, чищення, прасування одягу, ремонт взуття, годинників, валіз, спортивного інвентарю тощо);
- посередницьких (резервування місць у культурно-розважальних установах, замовлення театральних квитків, резервування номерів у інших містах тощо);
- послуг авто (забезпечення гаражем, стоянкою, дрібним ремонтом транспортних засобів);
- надання друкованої продукції, настільних ігор;

- продажу товарів;
- прокату спортивного, пляжного інвентарю, ноутбуків, автомобілів, розмножувальної техніки та ін.;

- зберігання кореспонденції, цінностей.

2. *Підвищують рівень комфорту в номерах* (подання закусок і напоїв до номеру, медичні та косметичні процедури у номері, встановлення додаткового обладнання в номері, організація спортивно-оздоровчих послуг, створення умов для проведення конференцій та ін.).

3. *Збагачують знання туристів про район, країну* (організація екскурсій зустрічей, перегляду фільмів, урочистостей з приводу національних свят.

4. *Задовольняють особливі вимоги гостей* – діячів мистецтва, спортсменів, бізнесменів та ін. (надання музичних інструментів, особистого екскурсовода, перекладача, секретаря, забезпечення телексом зв'язком та ін.).

Перелік додаткових послуг значно відрізняється у різних за видами та категоріями готелях. Готелі категорії «*****» повинні надавати всі додаткові послуги самостійно.

Поточні витрати готелю можна класифікувати за видами діяльності, економічними елементами та галузями (підгалузями) економіки.

За видами діяльності витрати готелю класифікують відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку. Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Витрати операційної діяльності за їх економічним змістом групуються за економічними елементами та статтями витрат.

Основні принципи групування витрат за *економічними елементами* визначено Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами, а саме: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено за даний звітний період, і використовується при складанні фінансової та внутрішньогосподарської звітності.

Групування витрат за статтями калькуляції застосовують до витрат, що становлять собівартість готельних послуг, реалізованих протягом певного періоду і використовуються для планування, контролю та аналізу.

Готелі можуть здійснювати декілька видів діяльності і складатися з таких структурних одиниць, що є організаційно відокремлені і виконують певний комплекс робіт відповідно до внутрішньої спеціалізації. Характерною особливістю виробничих витрат, що виникають при наданні готельних послуг, є проблема обліку і розподілу в більшості випадків загальновиробничих витрат, якщо існують окремі допоміжні підрозділи. Тобто всі прямі виробничі витрати відносяться на об'єкт обліку – номерний фонд, а загальновиробничі необхідно розподілити при необхідності між окремими підрозділами.

У готелях є різні категорії номерів, які відрізняються площею, меблюванням, устаткуванням, оснащенням. Але кожен номер повинен мати залежно від його категорії повний комплект меблів і устаткування: ліжко, стілець і крісло, нічний столик, шафу для одягу, загальне освітлення і корзину для сміття.

Якщо в оплату за проживання в готелі крім оплати номера, включається оплата інших послуг (сніданок, плата за підключення кабельного телебачення в номері, користування автостоянкою готелю, перевезення гостей з готелю в аеропорт – трансфер) і вони створюються іншими підрозділами готелю (або замовляються в інших суб'єктів господарювання) то вартість таких додаткових послуг визначають за сумою витрат, що виникли під час роботи відповідних підрозділів (ресторану або їдальні, транспортного підрозділу тощо), а дохід від надання додаткових послуг є їхнім доходом. І для визначення фінансового результату діяльності в кожному з цих підрозділів можуть вести облік власних витрат і доходів, калькулювати ціни на свої послуги.

З метою упорядкування і спрощення документообігу при наданні готельних послуг Державним комітетом будівництва, архітектури та житлової політики розроблено форми документів первинного обліку в готелях України та **Інструкцію про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг**. Затверджена наказом Держбуду України від 13.10.2000 р. № 230. В готелях використовують такі форми первинних документів:

При поселенні в готель громадянин України за наявності паспорта або документа, що його замінює, заповнює **«Анкету проживаючого»** (форма № 1-Г) в одному примірнику. У ній наводяться паспортні дані, дата прибуття і вибуття.

Анкета передається адміністратору для реєстрації і зберігається в готелі в період проживання громадянина і протягом місяця після його вибуття. Протягом року «Анкету проживаючого» зберігають в архіві готелю, після чого знищують з відповідним оформленням акта.

Іноземні громадяни та особи без громадянства заповнюють **«Реєстраційну картку»** (форма № 2-Г) двома мовами (українською та англійською) на підставі документа, що засвідчує особу. Реєстраційні картки зберігаються в архіві готелю два роки. Після цього вона разом із формою № 6-Г **«Журналом обліку іноземців, що проживають у готелі»** підлягає знищенню за актом.

Після оформлення проживання громадянину видається **«Візитна картка»** (форма № 3-Г) готелю, яка надає йому право на отримання ключів від номера та обслуговування службами готелю. «Візитна картка» заповнюється адміністратором.

Для оперативного обліку готельних послуг, отримання інформації про кількість проживаючих у готелі і кількість вільних місць (номерів) використовуються форми:

№ 5-Г – **«Журнал обліку громадян, що проживають у готелі»**, призначений для обліку всіх осіб, що проживають в готелі, заповнюється в одному примірнику на підставі анкет (№ 1-г) та реєстраційних карток (№ 2-г);

№ 6-Г – **«Журнал обліку іноземців, що проживають у готелі»**, призначений для обліку лише іноземців та осіб без громадянства, що проживають в готелі, заповнюється в одному примірнику на підставі реєстраційних карток (№ 2-г), паспортів і віз. Форма цього журналу затверджена МВС України, тому зміні не підлягає. Сторінки журналу повинні бути пронумеровані та прошнуровані, а сам журнал скріплений підписом та печаткою керівника.

№ 9-Г – **«Відомість руху номерів у готелі»**, призначений для оперативного обліку заселення/звільнення номерного фонду готелю станом на 9 годину кожного дня, заповнюється в одному примірнику на підставі форм № 5-Г та № 10-Г.

№ 10-Г – «Журнал осіб, які проживають на поверсі», призначений для організації поточних робіт з прибирання номерів заповнюється в одному примірнику на підставі форм № 5-Г та № 6-Г.

При бронюванні номерів адміністратором заповнюється «Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів» (форма № 7-Г) на підставі телефонних дзвінків, телеграм, листів на бронювання, які надійшли від фізичних чи юридичних осіб. Оплата за бронювання стягується в розмірі 50% вартості місця (номера) за добу. У разі запізнення громадян стягується додатково плата за фактичний час невикористання місця, але не більше, ніж за добу; при запізненні понад добу броня анулюється.

Оплата готельних послуг оформляється документами за формами № 4-Г «Рахунок» і 8-Г «Касовий звіт». Плата за проживання справляється відповідно до єдиної розрахункової години – 12 годин дня з використанням РРО або з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів (тільки в разі оплати готельних послуг, при цьому окремо послуги ресторанів тощо оплачуються тільки через РРО). Під час оплати готельних послуг адміністратором виписується «Рахунок» (форма № 4-Г) у двох примірниках: перший видається мешканцю, другий щодня здається до бухгалтерії. У рахунку наводиться вартість основних і додаткових послуг (користування телевізором, холодильником тощо) з урахуванням ПДВ. У рахунку наводиться перелік наданих послуг, і за кожною з них – кількість наданих послуг та їх вартість. Суми ПДВ наводяться в цілому по рахунку. Окремо зазначається сума повернутих коштів. Рахунок оформляється за будь-якої форми обробки документа (ручної, електронної) і за будь-якого виду розрахунку (готівкового, безготівкового).

На підставі складених рахунків касир, портьє або інша особа, яка виконує розрахунки, складає в одному примірнику касовий звіт (форма № 8-Г), який щоденно здається до бухгалтерії разом з одним примірником рахунку та касовою стрічкою РРО, а в разі розрахунку через термінал – з примірником контрольної стрічки терміналу кредитних чи платіжних карток.

Оплата готельних послуг може проводитися як у день поселення громадянина, так і в останній день його проживання в готелі. Загалом термін, форма та розмір оплати проживання встановлюються адміністрацією готелю.

Однією зі складових готельних послуг є послуга бронювання готельних номерів. Так, згідно з Правилами користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг **бронювання** – це процес замовлення замовником готелю основних і/або додаткових послуг у певному обсязі, з метою використання послуг в обумовлені терміни конкретним споживачем або групою споживачів.

Номери в готелі можна бронювати шляхом укладення двостороннього письмового договору або шляхом подання готелю заявки на бронювання за допомогою поштового, телефонного або іншого зв'язку (Internet, факсу). У разі подання готелю заявки на бронювання договір вважається укладеним тільки після письмового підтвердження (факсом, поштою або через Internet) готелем бронювання номера.

На підставі заявок на бронювання (телеграм, телефонних дзвінків, листів тощо) адміністратором готелю заповнюється «Журнал реєстрації заявок на бронювання номерів» (ф. № 7-г).

Послуга бронювання може бути платною. Залежно від категорії готелю послугу бронювання може бути включено до основних послуг готелю (з оплатою при остаточному розрахунку або взагалі без оплати) або до додаткових послуг.

При бронюванні номера (місця) готель може запросити передплату за надання готельних послуг, яка враховується в оплату готельних послуг при остаточному розрахунку, якщо інше не обумовлено укладеним договором. У разі відмови споживача оплатити броню, його розміщення у готелі проводиться у порядку загальної черги.

У разі відмови замовником готельних послуг від бронювання номера, готелю надсилається заявка на анулювання бронювання.

Готелі можуть надавати послуги з харчування.

Послуга харчування може відноситись до основних послуг готелю та може включати сніданок, обід, вечерю (за домовленістю), а доставка в номер сніданку, обіду, вечері, чаю або кави у не погоджений час є додатковою послугою.

Страви в закладах ресторанного господарства готелю відпускаються споживачам за умови наявності касових чеків, жетонів, талонів-абонементів, що підтверджують оплату. Їх видає адміністратор готелю при оформленні документів на проживання.

У випадку, коли мешканець відмовляється від замовлених готельних послуг або передчасно покидає готель, йому необхідно повернути надлишкову сплачену ним суму відповідно до Інструкції про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг.

Номерний фонд – один з основних об'єктів обліку при наданні готельних послуг.

Для управління використанням номерного фонду необхідно мати інформацію щоб провести аналіз ефективності використання номерного фонду, контроль стану розрахунків за кожним гостем, надання інформації для прогнозування обсягу і можливості надання готельних послуг у наступних періодах.

Номерний фонд, який підлягає обліку складається з номерного фонду, що використовується для надання готельних послуг, номерний фонд, що не використовується з технічних чи технологічних причин, номерний фонд, що використовується за іншим призначенням, номерний фонд що простоє або вільний.

Витрати, які відносять до витрат номерного фонду при комп'ютеризації аналітичного обліку витрат можуть вестись за окремими номерами.

Всі витрати готелю поділяються на: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, амортизація, витрати на ресурсозабезпечення, витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання, витрати на ремонт основних засобів, витрати на підготовку до осінньо-зимового періоду; витрати на проведення протипожежних заходів; інші виробничі витрати, податки, збори та інші обов'язкові платежі, що входять до собівартості послуг.

У бухгалтерському обліку для узагальнення інформації про загальну суму готельних послуг і визначення їх собівартості, яка включає всі витрати, перераховані вище облікують на рахунку 23 «Виробництво». З кредиту рахунку 23 «Виробництво» загальна сума готельних послуг списується на субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Якщо готель має кілька підрозділів (ресторан, автостоянка, перукарня тощо), облік таких витрат як витрати на ресурсозабезпечення, витрати на утримання та експлуатацію виробничого обладнання, витрати на протипожежні заходи, на інші виробничі витрати, деякі матеріальні витрати ведуть впродовж місяця на рахунку

91 «Загальновиробничі витрати». В кінці місяця загальну суму цих витрат за визначеною базою розподіляють між окремими підрозділами і відносять на субрахунки 23 «Виробництво», які відкривають на кожен підрозділ для узагальнення інформації про витрати кожного підрозділу.

Облік інших витрат операційної діяльності готелю ведеться на рахунках 92, 93, 94. Такі витрати відносяться безпосередньо на зменшення фінансового результату в період їх виникнення. **Особливості ціноутворення та калькулювання собівартості готельних послуг.** Відповідно до п. 3.4 Правил № 19 готель має право застосовувати вільні ціни, тарифи і систему знижок на всі надані послуги, за винятком тих, щодо яких здійснюється державна регуляція цін і тарифів.

Ціна номера (місця), вартість додаткових послуг устанавлюються готелем самостійно, а форма оплати обумовлюється договором між споживачем (замовником) і готелем. При цьому готелем устанавлюється перелік основних послуг, що входять до ціни номера (місця в номері).

Об'єктом калькуляції при наданні готельних послуг є *собівартість використання одного ліжка на добу, або ліжко-добу.*

Собівартість готельної послуги складається з двох основних частин:

- собівартості готельного номера;
- собівартості обслуговування.

Визначення ціни готельної послуги складається з таких етапів:

1. Визначення загальної *кількості ліжко-діб* – це добуток кількості місць в готелі на кількість календарних днів у році, які відпрацював готель.

2. Визначення *виробничої собівартості однієї ліжко-добу* – для цього розподіляють суму усіх витрат готелю, які включаються до собівартості готельної послуги, на кількість ліжко-діб.

3. Визначення *прибутку підприємства* – добуток відсотка прибутку від виробничої собівартості.

4. Визначення *вільної ціни однієї ліжко-добу* – підсумовуємо виробничу собівартість і прибуток.

5. Визначення *ПДВ 20 %* – вільну ціну множимо на 20 % ПДВ.

6. Визначення *продажної ціни однієї ліжко-добу* – підсумовуємо усі визначені показники.

Дохід – визначається тоді, коли збільшуються активи або зменшуються зобов'язання, що призводить до зростання власного капіталу при наданні готельних послуг протягом кількох звітних періодів. Дохід визначається виходячи із ступеня завершення операції з надання послуг. Послуга може враховуватися здійсненою в повному обсязі після того, як гість закінчить користування приміщенням, що надано йому готелем.

Дохід визначається при дотриманні наступних умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на готельні послуги;
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за наданими послугами;
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод.

В готельному господарстві за видами діяльності розрізняють такі види доходів: дохід від реалізації робіт і послуг; фінансові доходи; інші операційні доходи.

Не визнається доходом передплата, ПДВ.

Щоденно в бухгалтерію надходить інформація про доходи від реалізації готельних послуг за касовим звітом та звітом про проживання за безготівковим розрахунком з доданими до них рахунками, розписками про повернення невикористаного авансу, акти про відшкодування понесених витрат.

Облік доходу від реалізації готельних послуг ведеться на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг». По дебету рахунка 703 відображається зменшення доходу від реалізації послуг, а по кредиту рахунка 703 відображається збільшення доходу від реалізації послуг.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Про затвердження форм документів первинного обліку та Інструкції про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг у ДП «Укркомунобслуговування» : наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 13.10.2000 р. № 230. URL: https://zakononline.com.ua/documents/show/85681___85681

3. Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення та надання готельних послуг : Постанова Кабінету Міністрів України від 15.03.2006 р. № 297. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/297-2006>

ТЕМА 9. ОБЛІК У ЖИТЛОВО-КОМУНАЛЬНОМУ ГОСПОДАРСТВІ

Лекція

Характеристика комунальних підприємств та особливості обліку в них. Оподаткування житлово-комунальних підприємств. Облік доходів і витрат ЖКП. Облік цільового фінансування ЖКП. Облік оренди державного та комунального майна. Облік в ОСББ.

Практичне заняття

I. Розгляд теоретичних питань

1. Характеристика комунальних підприємств та особливості обліку в них.
2. Оподаткування житлово-комунальних підприємств.
3. Облік доходів і витрат ЖКП.
4. Облік цільового фінансування ЖКП.
5. Облік оренди державного та комунального майна.
6. Облік в ОСББ.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задача

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Специфікою житлово-комунальних підприємств (ЖКП) є те, що вони отримують цільове фінансування з різних джерел за різними категоріями. В бухгалтерському обліку такі надходження розглядаються як доходи від цільового фінансування коштів з бюджету.

Цільове фінансування може бути у вигляді:

- житлових субсидій і пільг окремим категоріям громадян з оплати комунальних послуг;

- цільового фінансування для здійснення капітальних інвестицій;
- асигнування з бюджету у вигляді дотацій – різниці між затвердженим розміром цін/тарифів та економічно обґрунтованими витратами на виробництво таких послуг;
- внесків до статутних фондів комунальних підприємств;
- інших цільових внесків.

Облік та узагальнення інформації про наявність і рух коштів фінансування цільових заходів, – а це обумовлює необхідність організації їх окремого обліку, а також контролю за використанням їх за призначенням, – таких надходжень ведеться на рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження».

За Кт цього рахунку відображаються кошти цільового призначення для фінансування конкретних заходів, за Дт – використані суми за певними напрямками або визнані доходи в кореспонденції з Кт рахунків 719 «Інші доходи від операційної діяльності», 746 «Інші доходи від звичайної діяльності», 69 «Доходи майбутніх періодів», а також повернення невикористаних сум цільового фінансування. Кредитове сальдо по рахунку відображає наявність невикористаних коштів цільового фінансування, які повинні використовуватися тільки відповідно до рішень суб'єктів, що їх надали, та згідно зі встановленими (чи затвердженими розпорядниками коштів) кошторисами.

Аналітичний облік коштів цільового фінансування і цільових надходжень та їх використання провадяться за їх призначенням і джерелами надходжень.

Облік доходів від цільового фінансування в бухгалтерському обліку регулюється пунктами 16–19 НПБО 15 і залежно від того, для яких цілей надходить фінансування, по-різному обраховується час визнання доходу, зокрема:

- цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не буде підтвердження, що його отримають і підприємство виконає умови щодо такого фінансування;
- отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких було понесено витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування;
- цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів

інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів;

- цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу.

- облік компенсації субсидій

Відповідно до наказу № 333 *субсидії* – безоплатні поточні виплати підприємствам, що не передбачають компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів і послуг в обмін на проведені платежі (субсидії малозабезпеченим громадянам на оплату комунальних послуг). Із бюджету здійснюється цільове фінансування на оплату пільг окремим категоріям громадян за житлово-комунальні послуги згідно з чинними законодавчими актами.

Трансферти населенню – це поточні платежі фізичним особам або надання їм матеріальної допомоги у натуральному вигляді, передбачені для збільшення їх доходу. Трансферти можуть надаватися або у готівковій формі, або шляхом сплати рахунків. Подібні платежі можуть бути окремим додатком до бюджету певної сім'ї чи особи або компенсуванням певних видів витрат, наприклад: на харчування, комунальні послуги, оплату проїзду тощо.

Особливості обліку таких операцій визначаються такими чинниками:

- адресністю надання громадянам щомісячних безготівкових субсидій і пільг для відшкодування витрат на оплату комунальних послуг (зокрема, водопостачання, водовідведення, теплопостачання, постачання природного газу та послуги, які входять до складу плати за утримання житла);
- відшкодуванням субсидіями і пільгами частини тарифу на комунальні послуги, встановленого з урахуванням ПДВ, і відповідним перерахуванням цих коштів місцевими фінансовими органами на рахунки підприємств, які надають ці послуги;
- відображенням в обліку податкових зобов'язань з ПДВ (за операціями з субсидіями та пільгами) за касовим методом;
- визнанням доходів комунальних підприємств (у частині наданих субсидій і пільг) доходами від реалізації послуг.

Субсидії на оплату послуг і відшкодування пільг з бюджету включаються до доходу в бухобліку в момент нарахування споживачам рахунків за надані послуги, тоді як зобов'язання з ПДВ до бюджету (п. 187.10 ст. 187 Податкового кодексу) нараховуються в момент надходження бюджетних коштів на рахунки підприємств. В аналітичних бухгалтерських записах ураховується окремо нарахування субсидій на оплату послуг, пільг окремим категоріям споживачів (громадян) і малозабезпечених сімей.

Для обліку заборгованості за пільгами і субсидіями доцільно використовувати субрахунки рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами»:

- 645 – заборгованість бюджету за пільгами;
- 646 – заборгованість бюджету за субсидіями.

Дотація – невідплатні безповоротні цільові кошти державної допомоги на поточні цілі підприємства, пов'язані з відшкодуванням витрат з бюджету за умовами, передбаченими чинним законодавством.

Відповідно до п. 19 НПБО 15 цільове фінансування для компенсації витрат (збитків), яких зазнало підприємство, та фінансування для надання підтримки підприємству без установлення умов його витрачання на виконання у майбутньому певних заходів визнаються дебіторською заборгованістю з одночасним визнанням доходу. При цьому необхідно врахувати, що дотації можуть бути отримані у поточному році, в такому разі дохід відображається на рахунку 719 «Інші доходи операційної діяльності».

Для обліку заборгованості бюджету за дотаціями, що пов'язана з відшкодуванням різниці між фактичними витратами та затвердженим тарифом, доцільно використовувати субрахунки на рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами», зокрема субрахунок 647 – заборгованість бюджету по дотації, що пов'язана з відшкодуванням різниці між фактичними витратами та затвердженим тарифом.

Капітальні трансферти. Особливістю обліку капітальних трансфертів є те, що відповідно до п. 18 ПБО 15 цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо) пропорційно до суми нарахованої амортизації цих об'єктів.

Об'єднання співвласників багатоквартирного будинку (ОСББ) – це неприбуткова юридична особа, створена власниками житлових та нежитлових приміщень для спільного користування, утримання та управління своїм будинком та прибудинковою територією, а також для юридичного оформлення їхніх майнових прав на будинки та прибудинкову територію.

Вищим керівним органом ОСББ є загальні збори, на яких члени об'єднання вирішують питання, пов'язані з їх діяльністю, зокрема, затвердження річного звіту та плану господарської діяльності наступного року, внесення змін до статуту, вибори правління і ревізійної комісії, використання (наприклад, здача в оренду) допоміжних приміщень будинку. Основним документом є статут об'єднання.

Об'єднання самостійно розраховують розміри внесків членів ОСББ на утримання будинку та прибудинкової території, здійснюють контроль за надходженням платежів мешканців за надані житлово-комунальні послуги у конкретному будинку, а також за раціональним використанням цих коштів.

Поточний контроль за надходженням та витрачанням коштів здійснює правління об'єднання, яке періодично звітує на загальних зборах про виконання фінансового плану. Правління також укладає угоди та наймає на роботу працівників для виконання робіт з утримання будинку.

Утримання будинку та прибудинкової території здійснюється або власними силами об'єднання, або на основі укладання договору з попереднім балансоутримувачем будинку.

Доходи (прибутки) неприбуткової організації використовуються виключно для фінансування витрат на утримання такої організації, реалізації мети (цілей, завдань) і напрямів діяльності, визначених її установчими документами.

Водночас ОСББ може сприяти надходженню додаткових коштів на утримання будинку та прибудинкової території за рахунок надання в оренду об'єктів, що перебувають у спільній власності (господарських та нежитлових приміщень, прибудинкових територій тощо), спрямовувати їх на впорядкування житла та поліпшення умов для проживання.

Статутні вимоги. Згідно з абзацом першим частини першої ст. 7 Закону № 2866 статут ОСББ складається відповідно до типового

статуту, який затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної житлової політики і політики у сфері житлово-комунального господарства.

Типовий статут ОСББ затверджено наказом № 141 (Типовий статут).

У статуті має бути зазначено, що ОСББ:

- створено власниками квартир та нежитлових приміщень багатоквартирного будинку (будинків) відповідно до Закону № 2866

- діє згідно з цим Законом, чинним законодавством України та статутом

- набуває статусу юридичної особи з моменту його державної реєстрації у порядку, встановленому Законом про держреєстрацію

Пунктом 6 розділу IV Типового статуту передбачено заборону розподілу отриманих ОСББ доходів або їх частини серед співвласників, працівників об'єднання, членів органів управління та інших осіб.

Тобто Типовий статут має містити такі обов'язкові положення:

- утворення здійснюється в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність неприбуткової організації, а саме Законом № 2866 (підпункти 1, 2, 4 розділу I Типового статуту);

- заборона розподілу отриманих ОСББ доходів або їх частини серед співвласників, працівників, працівників об'єднання, членів органів управління та інших осіб (п. 6 розділу IV Типового статуту).

Слід звернути увагу, що при вирішенні питання відповідності установчих документів організації вимогам п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу необхідно досліджувати установчі документи в цілому, а не окремі пункти цих документів, та враховувати принцип перевагу змісту над формою.

Тобто у разі створення ОСББ в порядку, визначеному Законом № 2866, складання статуту ОСББ відповідно до Типового статуту, а також відповідності ОСББ вимогам, встановленим п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу, таке ОСББ може бути включено до Реєстру неприбуткових установ та організацій (далі – Реєстр).

Отримання «неприбуткового» статусу. ОСББ є неприбутковою організацією і не має на меті одержання прибутку для його розподілу між співвласниками, але цього недостатньо для отримання «неприбуткового» статусу і звільнення від сплати податку на прибуток.

Підпунктом 133.4.1 п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу визначено, що неприбутковим підприємством, установою та організацією

є підприємство, установа та організація, що одночасно відповідає таким вимогам:

- утворена та зареєстрована в порядку, визначеному законом, що регулює діяльність відповідної неприбуткової організації;

- установчі документи (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону) містять заборону розподілу отриманих доходів (прибутків) або їх частини серед засновників (учасників), членів такої організації, працівників (крім оплати їхньої праці, нарахування єдиного соціального внеску), членів органів управління та інших пов'язаних з ними осіб. Для цілей цього абзацу не вважається розподілом отриманих доходів (прибутків) фінансування видатків, визначених пп. 133.4.2 п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу;

- установчі документи (або установчі документи організації вищого рівня, на підставі яких діє неприбуткова організація відповідно до закону) передбачають передачу активів одній або кільком неприбутковим організаціям відповідного виду або зарахування до доходу бюджету у разі припинення юридичної особи (у результаті її ліквідації, злиття, поділу, приєднання або перетворення). Положення цього абзацу не поширюється на об'єднання та асоціації об'єднань співвласників багатоквартирних будинків;

- внесена контролюючим органом до Реєстру.

Включення неприбуткової організації до Реєстру здійснюється контролюючим органом у порядку, встановленому постановою № 440 (Порядок № 440), за основним місцем обліку такої організації з присвоєнням їй ознаки неприбутковості.

Так, для включення до Реєстру ОСББ повинно подати до контролюючого органу реєстраційну заяву за формою № 1-РН та копії установчих документів.

Переваги при створенні ОСББ: самостійне формування бюджету; визначення розміру внесків на утримання будинку; вибір підрядників (ремонт, вивезення сміття, дезінфекція тощо); самостійне визначення строку чергового поточного ремонту будинку.

Контролюючий орган протягом 14 календарних днів проводить перевірку відомостей, що містяться в поданих документах, щодо відповідності вимогам, встановленим Податковим кодексом та законодавством, що регулює діяльність ОСББ.

Після отримання рішення про відмову ОСББ може усунути недоліки та повторно подати документи до контролюючого органу відповідно до п. 6 Порядку № 440. Повторно надіслана реєстраційна заява також розглядається протягом 14 календарних днів з прийняттям відповідного рішення.

Слід зазначити, що ознака неприбутковості лише вказує на особливості нарахування та сплати податку на прибуток підприємств. Така ознака не звільняє, зокрема, від обов'язку реєстрації неприбуткової організації платником ПДВ.

Так, відповідно до п. 181.1 ст. 181 Податкового кодексу обов'язковий реєстрації платником ПДВ підлягає особа, у якої загальна сума від здійснення операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована, сплачена такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 млн грн (без урахування ПДВ).

До загального обсягу операцій з постачання товарів/послуг для цілей реєстрації особи як платника ПДВ належать операції, що підлягають оподаткуванню за основною ставкою ПДВ, ставкою 7%, нульовою ставкою та звільнені від оподаткування цим податком.

При цьому обсяг операцій, що не є об'єктом оподаткування ПДВ, при обчисленні загального обсягу операцій з постачання товарів/послуг не включається.

Для здійснення обов'язкової реєстрації як платника ПДВ особа не пізніше 10 числа календарного місяця, що настає за місяцем, в якому вперше досягнуто зазначеного вище обсягу оподатковуваних операцій з постачання товарів/послуг, повинна подати до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням реєстраційну заяву платника ПДВ за формою № 1-ПДВ.

Слід зауважити, що якщо будь-яка особа, яка підлягає обов'язковій реєстрації як платник ПДВ, але не подає до контролюючого органу вищезазначену заяву, то така особа несе відповідальність за ненарахування та несплату ПДВ на рівні зареєстрованого платника ПДВ без права нарахування податкового кредиту та отримання бюджетного відшкодування податку.

У разі зміни організаційно-правової форми ОСББ або внесення змін до її установчих документів чи установчих документів

організації вищого рівня до контролюючого органу подається реєстраційна заява з позначкою «Зміни» з наданням копій документів відповідно до п. 6 Порядку № 440.

Заява та копії документів повинні бути подані протягом 10 робочих днів з дня державної реєстрації таких змін або якщо зміни не здійснено – з моменту виникнення обставин.

За результатами розгляду реєстраційної заяви з позначкою «Зміни» контролюючий орган відповідно до пунктів 7 і 8 Порядку № 440 вносить записи (зміни) до Реєстру та видає рішення про повторне включення неприбуткової організації до Реєстру або про зміну ознаки неприбутковості, або про відмову у повторному включенні організації до Реєстру (п. 15 цього Порядку).

У разі прийняття рішення про відмову у повторному включенні організації до Реєстру у формі рішення, передбаченого додатком 2 до Порядку № 440, позначка проставляється у полі «про відмову у включенні».

Під час повторного включення ОСББ до Реєстру ознака неприбутковості та дата її присвоєння не змінюються.

Бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік неприбуткових організацій базується на чинних нормативних документах з бухгалтерії. Особливостей для неприбуткових організацій та методичних рекомендацій щодо ведення їх обліку не передбачено.

При складанні та поданні фінзвітності (включаючи її склад та терміни подання) слід керуватися Законом про бухгалтерський облік, Порядком № 419, ПБО, іншими нормативно-правовими актами, зокрема Методичними рекомендаціями № 433 та № 635.

Для ведення бухгалтерського обліку ОСББ необхідно сформулювати свою облікову політику: затвердити облікові реєстри, які застосовуватимуться для хронологічного, систематичного чи комбінованого накопичення, групування й узагальнення інформації про господарські операції, що містяться в первинних документах.

ОСББ ведуть *реєстри аналітичного обліку* – касову книгу, картки чи книги для обліку запасів, відомості розрахунків із мешканцями будинку, постачальниками, нарахування заробітної плати тощо.

Форми бухгалтерського обліку в ОСББ можуть бути із застосуванням як журналів і відомостей скороченої або спрощеної форми обліку, так і комп'ютерної форми обліку.

Якщо бухоблік ведеться без застосування комп'ютеру, то рекомендовано використовувати спрощену форму обліку – ведення журналу обліку господарських операцій і відомостей аналітичного обліку зі складанням оборотних відомостей, а наприкінці звітнього періоду – оборотного балансу.

ОСББ самостійно визначає вартісну межу для зарахування до складу основних засобів (як правило, вона встановлюється на тому самому рівні, що й для податкового обліку, тобто понад 6 тис грн, але вартісна межа може бути й іншою).

Порядок обліку ОЗ залежить від джерела, за рахунок якого вони придбані, а саме:

- придбані за власні кошти відображаються за Дт 15, Кт 63 або Кт 685 (після введення ОЗ в експлуатацію їх зараховують до складу ОЗ: Дт 10 Кт 15).

- у разі придбання ОЗ за рахунок коштів цільового фінансування дохід і витрати визнаються під час нарахування амортизації, а суму сплаченого ПДВ зараховують до вартості придбаних ОЗ;

- передані безоплатно ОЗ (органами місцевої влади, іншими юридичними або фізичними особами) відображають за Дт 10 Кт 42.

Амортизація ОЗ найчастіше нараховується за прямолінійним методом як для ОЗ, так і для нематеріальних активів.

Витрати на ремонт житлового будинку за рахунок членських внесків списують на витрати ОСББ, а в разі здійснення ремонту за рахунок цільових надходжень від сторонніх осіб і організацій при визнанні витрат на ремонт визнається дохід у тій самій сумі.

Облік запасів. Оцінку запасів під час їх передання у використання здійснюють за методами, визначеними п. 16 ПБО 9, та відображають за Кт 20 (22) Дт 80. ПДВ, сплачений у складі вартості запасів, включають до їх первісної вартості.

Малоцінні та швидкозношувані предмети списуються з балансу під час передання їх в експлуатацію з організацією надалі оперативного кількісного обліку цих предметів за місцями експлуатації та відповідальними особами протягом строку їх корисного використання.

Крім того, п. 3 ст. 11 Закону про бухоблік для неприбуткових організацій встановлено скорочену за показниками фінзвітність у складі балансу і Звіту про фінансові результати.

Отримання субсидій. ОСББ може отримувати субсидії та пільги для населення за житлово-комунальні послуги.

Субсидії – безоплатні поточні виплати підприємствам, що не передбачають компенсації у вигляді спеціально обумовлених виплат або товарів та послуг в обмін на проведені платежі (субсидії малозабезпеченим громадянам на оплату комунальних послуг, оплату пільг окремим категоріям громадян згідно з чинними законодавчими актами).

Звітність. Неприбуткові організації, у тому числі ОСББ, що відповідають вимогам п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу, подають *Звіт про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації* (далі – Звіт) за формою, затвердженою наказом № 553. Наказом № 469, який набрав чинності з 20.06.2017 р., Звіт викладено у новій редакції.

Звіт прирівнюється до податкової декларації – документа, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим та митним законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору.

З 01.01.2017 р. ОСББ зобов'язані складати та подавати разом зі Звітом до контролюючих органів фінзвітність, яка є додатком та невід'ємною частиною Звіту.

Податковим (звітним) періодом для неприбуткових організацій є рік. Це означає, що Звіт за базовий податковий (звітний) період – календарний рік подається протягом 60 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітнього (податкового) року. Отже, ОСББ повинні подати Звіт до 02.03.2018 р.

Звіт складається у порядку, визначеному ст. 48 Податкового кодексу, у гривнях. Дані, наведені у Звіті, повинні ґрунтуватися на даних бухобліку. Достовірність даних підтверджується підписами керівника і головного бухгалтера та засвідчується печаткою (за наявності). Звіт складається із заголовної, основної частини та додатків, які є невід'ємною частиною Звіту.

Якщо ОСББ порушено вимоги щодо неприбутковості і доходи (прибутки) витрачено не на статутні цілі, то такі доходи підлягають оподаткуванню, при цьому ОСББ втрачає статус неплатника податку на прибуток.

Виключенням є розподіл доходу (прибутків) неприбуткової організації на користь засновників (учасників), працівників, членів такої організації (у тому числі на підставі цивільно-правового договору) за умови, що такі витрати є фінансуванням видатків на своє утримання, реалізацію мети (цілей, завдань) і напрямів діяльності, визначених установчими документами такої неприбуткової організації. Аналогічну позицію викладено у листі № 28.

Отже, будь-які надходження, отримані ОСББ і витрачені на статутні цілі, не є об'єктом оподаткування податком на прибуток підприємств.

У разі недотримання вимог, визначених п. 133.4 ст. 133 Податкового кодексу, ОСББ зобов'язане подати Звіт у термін, визначений для місячного податкового (звітного) періоду (20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця).

Звіт складається за період з початку року (або з початку визнання організації неприбутковою, якщо таке визнання відбулося пізніше) по останній день місяця, у якому вчинено таке порушення.

Відповідно ОСББ у разі допущення порушень виключається контролюючим органом із Реєстру і стає платником податку на прибуток на загальних підставах з першого дня місяця, що настає за місяцем, у якому вчинено таке порушення.

У подальшому за період з першого дня місяця, що настає за місяцем, у якому вчинено таке порушення, і до 31 грудня податкового (звітного) року неприбуткова організація зобов'язана щокварталу: подавати до контролюючого органу квартальну фінансову звітність; подавати до контролюючого органу декларацію з податку на прибуток (далі – декларація) наростаючим підсумком у термін, визначений пп. 49.18.2 п. 49.18 ст. 49 Податкового кодексу для квартального звітного (податкового) періоду; сплачувати податок у термін, встановлений п. 57.1 ст. 57 цього Кодексу.

Декларація подається протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) періоду. У декларації необхідно відобразити показники фінансово-господарської діяльності за відповідний період, а також подати разом з декларацією фінансову звітність.

З наступного звітного (податкового) року така організація звітує як платник податку на прибуток на загальних умовах у порядку, встановленому для таких платників.

Земельний податок. Земельні відносини в Україні регулюються Земельним кодексом, а справляння плати за землю – Податковим кодексом.

Відповідно до пп. 14.1.72 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу земельний податок – обов'язковий платіж, що справляється з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів.

Використання землі в Україні є платним (ст. 206 Земельного кодексу). Пунктом «в» ст. 96 цього Кодексу передбачено, що землекористувачі зобов'язані своєчасно сплачувати земельний податок або орендну плату.

Земельні ділянки, на яких розташовані багатоквартирні будинки, а також належні до них будівлі, споруди та прибудинкові території державної або комунальної власності, надаються в постійне користування підприємствам, установам і організаціям, які здійснюють управління цими будинками (п. 1 ст. 42 Земельного кодексу).

Порядок передачі житлового комплексу або його частини з балансу на баланс ОСББ, а також житлового комплексу або його частини на баланс іншої юридичної особи, статут якої передбачає можливість провадження такої діяльності, з балансу колишнього балансоутримувача, затверджено постановою № 1521.

Зокрема, передача житлового комплексу або його частини з балансу на баланс проводиться разом з планом земельної ділянки, технічним паспортом будинку та відповідною технічною документацією (інвентарна справа, акт прийняття в експлуатацію, плани зовнішніх мереж тощо) (п. 5 вищезазначеної постанови).

Таким чином, порядок передачі житлового комплексу реалізує забезпечення формування земельної ділянки під багатоквартирним будинком як об'єкта цивільних відносин (ст. 79¹ Земельного кодексу), щодо якого в Україні передбачено платне використання (ст. 206 цього Кодексу), право на яке підлягає державній реєстрації та з моменту здійснення якої виникають податкові зобов'язання з плати за землю (п. 287.6 ст. 287 Податкового кодексу).

Слід звернути увагу, що Податковим кодексом передбачено, що власник нежилого приміщення (його частини) у багатоквартирному жилу будинку як один із співвласників такого будинку сплачує до бюджету податок за площі під такими приміщеннями

(їх частинами) з урахуванням пропорційної частки прибудинкової території з дати державної реєстрації таким суб'єктом права власності на нерухоме майно (п. 287.8 ст. 287 Кодексу), що підтверджується правовим висновком Верховного Суду України у постанові від 07.07.2015 р. у справі № 21–775а15.

Крім того, оскільки тарифи з надання послуг на утримання прибудинкової території формуються з урахуванням площі земельної ділянки як об'єкта оподаткування, а також напрямів її використання, то доцільним є включення плати за землю до складу інших прямих витрат (п. 14 ПБО 16) як витрат, що віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат, наприклад, площі земельної ділянки, економічно доцільним шляхом.

Статтею 22 Закону № 2866 передбачено можливість для суб'єкта, який здійснює управління будинком, сплачувати послуги за цінами (тарифами), встановленими для населення, крім частини таких послуг, що оплачуються власниками нежитлових приміщень, за внесками, які затверджуються загальними зборами таких ОСББ.

Повноваження із справляння плати за землю та здійснення контролю за дотриманням земельного законодавства делеговано виконавчим органам сільських, селищних, міських рад (ст. 33 Закону № 280).

Об'єктом оподаткування платою за землю є площа земельної ділянки, що перебуває у приватній власності, постійному або строковому користуванні земельних ділянок державної та комунальної власності.

Платники плати за землю (крім фізичних осіб) самостійно обчислюють суму податку щороку станом на 1 січня і не пізніше 20 лютого поточного року подають відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки податкову декларацію на поточний рік за формою, встановленою у порядку, передбаченому ст. 46 Податкового кодексу, з розбивкою річної суми рівними частками за місяцями. Подання такої декларації звільняє від обов'язку подання щомісячних декларацій. При поданні першої декларації (фактичного початку діяльності як платника плати за землю) разом з нею подається довідка (витяг) про розмір нормативної грошової оцінки земельної ділянки, а надалі така довідка подається у разі затвердження нової нормативної грошової оцінки землі (п. 286.2 ст. 286 цього Кодексу).

При цьому платник має право подавати щомісяця звітну податкову декларацію, що звільняє його від обов'язку подання податкової декларації не пізніше 20 лютого поточного року, протягом 20 календарних днів місяця, що настає за звітним (п. 286.3 вищезазначеної статті).

У разі якщо підприємство не подало до відповідного контролюючого органу податкову декларацію з плати за землю за земельну ділянку, на якій розташований багатоповерховий будинок, форму якої затверджено наказом № 560, то до нього як до порушника податкового законодавства застосовується відповідальність, передбачена главою 11 Податкового кодексу, зокрема неподання (крім випадків, якщо податкова декларація не подається відповідно до п. 49.2 ст. 49 Кодексу) або несвоєчасне подання платником податків або іншими особами, зобов'язаними нараховувати і сплачувати податки та збори, податкових декларацій (розрахунків), а також іншої звітності, обов'язок подання якої до контролюючих органів передбачено цим Кодексом, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 грн за кожне таке неподання або несвоєчасне подання.

Ті самі дії, вчинені платником податків, до якого протягом року було застосовано штраф за таке порушення, тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 1020 грн за кожне таке неподання або несвоєчасне подання (п. 120.1 ст. 120 Податкового кодексу).

Крім того, п. 123.1 ст. 123 Кодексу визначено, що у разі якщо контролюючий орган самостійно визначає суму податкового зобов'язання, зменшення суми бюджетного відшкодування та/або від'ємного значення суми ПДВ платника податків на підставах, визначених підпунктами 54.3.1, 54.3.2, 54.3.4–54.3.6 п. 54.3 ст. 54 цього Кодексу, тягне за собою накладення на платника податків штрафу в розмірі 25 % суми визначеного податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

При повторному протягом 1095 днів визначенні контролюючим органом суми податкового зобов'язання з цього податку зменшення суми бюджетного відшкодування тягне за собою накладення на платника податків штрафу у розмірі 50 % суми нарахованого податкового зобов'язання, завищеної суми бюджетного відшкодування.

Правові засади застосування РРО у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг визначено Законом про РРО, дія якого поширюється на всіх суб'єктів господарювання, їх господарські одиниці

та представників (уповноважених осіб) суб'єктів господарювання, які здійснюють розрахункові операції у готівковій та/або безготівковій формі.

Встановлення норм щодо незастосування РРО в інших законах, крім Податкового кодексу, не допускається.

Пунктом 2 ст. 3 Закону про РРО передбачено, що суб'єкти господарювання, які здійснюють розрахункові операції у готівковій та/або безготівковій формі (із застосуванням платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо) при продажу товарів (наданні послуг) у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг, а також операції з приймання готівки для подальшого її переказу, зобов'язані видавати особі, яка отримує або повертає товар, отримує послугу або відмовляється від неї, включаючи ті, замовлення або оплата яких здійснюється з використанням мережі Інтернет, при отриманні товарів (послуг) в обов'язковому порядку розрахунковий документ установленої форми на повну суму проведеної операції.

Слід зауважити, що відповідно до ст. 24 Закону № 4572 громадське об'єднання зі статусом юридичної особи для виконання своєї статутної мети (цілей) має право володіти, користуватися і розпоряджатися коштами та іншим майном, яке відповідно до закону передане такому громадському об'єднанню його членами (учасниками) або державою, набуто як членські внески, пожертвуване громадянами, підприємствами, установами та організаціями, набуто в результаті підприємницької діяльності такого об'єднання, підприємницької діяльності створених ним юридичних осіб (товариств, підприємств), а також майном, придбаним за рахунок власних коштів, тимчасово наданим у користування (крім розпорядження) чи на інших підставах, не заборонених законом.

Статтею 2 Закону № 1087 визначено, що пай – це майновий повертний внесок члена (асоційованого члена) кооперативу у створення та розвиток кооперативу, який здійснюється шляхом передачі кооперативу майна, в тому числі грошей, майнових прав, а також земельної ділянки.

Вступним внеском є грошовий чи інший майновий неповоротний внесок, який зобов'язана сплатити особа у разі вступу до кооперативної організації (ОСББ), членським вважається грошовий неповоротний внесок, який періодично сплачується членом кооперативного

об'єднання (ОСББ) для забезпечення його поточної діяльності, цільовим є грошовий чи інший майновий внесок члена кооперативу (ОСББ), що вноситься понад пай до спеціального фонду кооперативу (ОСББ) для забезпечення виконання його конкретних завдань.

Згідно зі ст. 19 зазначеного Закону джерелами формування майна кооперативу (ОСББ) є, зокрема, вступні, членські та цільові внески його членів.

Зауважимо, що розрахунковою операцією відповідно до ст. 2 Закону про РРО є приймання від покупця готівкових коштів, платіжних карток, платіжних чеків, жетонів тощо за місцем реалізації товарів (послуг), видача готівкових коштів за повернутий покупцем товар (ненадану послугу), а у разі застосування банківської платіжної картки – оформлення відповідного розрахункового документа щодо оплати в безготівковій формі товару (послуги) банком покупця або, у разі повернення товару (відмови від послуги), оформлення розрахункових документів щодо перерахування коштів до банку покупця.

Оскільки сплата вступних, членських і цільових внесків відповідно до положень Закону про РРО не є розрахунковою операцією за товари (послуги), то вона може провадитися в касі підприємства без застосування РРО з оформленням прибуткових і видаткових касових ордерів з дотриманням вимог Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, затвердженого постановою № 637. Водночас при здійсненні розрахунків за електропостачання, водопостачання та водовідведення застосування ОСББ реєстраторів є обов'язковим.

Управління багатоквартирним будинком ОСББ здійснює через свої органи управління (ст. 12 Закону № 2866). За рішенням загальних зборів функції з управління багатоквартирним будинком може бути передано (всі або частково) управителю або асоціації.

Обрання та відкликання управителя, затвердження та зміна умов договору з управителем, прийняття рішення про передачу функцій з управління спільним майном багатоквартирного будинку повністю або частково асоціації відноситься винятково до компетенції загальних зборів співвласників (ст. 10 Закону № 2866).

Якщо функції з управління багатоквартирним будинком за рішенням загальних зборів ОСББ передано управителю, відносини з управління регулюються договором, укладеним між об'єднанням

і управителем, умови якого повинні відповідати умовам типового договору, затвердженого центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної житлової політики і політики у сфері житлово-комунального господарства (ст. 13 Закону № 2866).

Слід зауважити, що суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, які, зокрема, здійснюють діяльність з управління підприємствами (ОСББ), не можуть бути платниками єдиного податку першої – третьої груп (пп. 7 пп. 291.5.1 п. 291.5 ст. 291 Податкового кодексу).

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. N436-IV. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку : Закон України від 29.11.2001 р. № 2866. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2866-14>
3. Про громадські об'єднання : Закон України від 22.03.2012 р. № 4572-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>

ТЕМА 10. ОБЛІК У ІТ-КОМПАНІЯХ

Особливості оподаткування та обліку в ІТ-компаніях. Документування послуг ІТ-компаній. Бухгалтерський облік в ІТ-компаніях.

Практичне заняття

I. Розгляд теоретичних питань

1. Особливості оподаткування та обліку в ІТ-компаніях.
2. Документування послуг ІТ-компаній.
3. Бухгалтерський облік в ІТ-компаніях.

II. Перевірка знань студентів у формі тестування

III. Задачі

Задача 1. ІТ-компанія уклала договір на виконання послуг із програмування. Вартість послуг за договором без урахування ПДВ –

1800 000 грн. Термін виконання договору – три місяці від дати його складення. Умовами договору передбачено, що замовник може ініціювати розірвання договору, попередивши виконавця за 15 днів. При цьому виконавцю оплачується вартість послуг, які було виконано до дати розірвання договору.

Відповідно до плану надання послуг за таким договором передбачається витратити 480 людино-годин. Станом на дату розірвання договору було витрачено 300 людино-годин.

Задача 2. ІТ-компанія уклала договір на супроводження програмного забезпечення протягом року. Умовами договору передбачено, що замовник може обрати сплату 12 000 грн щомісяця, тоді вартість за договором становитиме 144 000 грн, або обрати річну плату в сумі з урахуванням ПДВ 126 000 грн¹, що підлягає сплаті єдиним платежем на початку дії договору та не повертається замовнику, якщо він не потребуватиме надання послуг у будь-який період дії договору. Дія договору починається 20.02.2017 р. та закінчується 19.02.2018 р. Замовник обирає внесення одноразової річної абонентської плати, визнання доходу та понесених для його отримання витрат відобразити у виконавця.



незрозумілий
індекс

Методичні вказівки до вивчення питань теми

Згідно з призначенням ІТ-компанії здійснюють діяльність у сфері інформаційних технологій та програмування. У ст. 1 Закону про Національну програму інформатизації інформаційна технологія визначається як цілеспрямована організована сукупність інформаційних процесів з використанням засобів обчислювальної техніки, що забезпечують високу швидкість обробки даних, швидкий пошук інформації, розосередження даних, доступ до джерел інформації незалежно від місця їх розташування.

Діяльності у сфері інформаційних технологій переважно (але не виключно) відповідають коди за КВЕД із групи 62 «Комп'ютерне програмування, консультування та пов'язана з ними діяльність».

Суб'єкти ІТ-індустрії також часто здійснюють види діяльності, суміжні наведеним на схемі (наприклад, класи за КВЕД 58.2 «Видання програмного забезпечення», 63.12 «Веб-портали»).

Національні стандарти бухгалтерського обліку не містять визначення термінів «послуги» та «програмний продукт». Проте таке

визначення надано КВЕД ДК 009:2010, а саме: «послуги – це результат економічної діяльності, щодо якого не можна встановити права власності. Послуги не підлягають продажу окремо від процесу їх виробництва. Момент завершення виробництва послуги збігається з моментом надання її споживачеві».

На відміну від операції з постачання послуг, де предметом договору є власне надання послуги з програмування, операція з постачання програмного продукту, розробленого ІТ-компанією, передбачає створення активу (готової продукції).

Для обліку доходів від реалізації послуг (робіт) використовується рахунок 703. Відповідно до п. 10 НПБО 15 дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінено результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінено за наявності всіх наведених нижче умов: можливості достовірної оцінки доходу (для цього сторони мають погодити права кожної із сторін, величину компенсації, спосіб та терміни розрахунків); імовірності надходження економічних вигід від надання послуг; можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу; можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Перший – вивчення виконаної роботи. Застосування такого способу можливе при узгодженні між сторонами оцінки готовності наданої послуги (виконаної роботи). Наприклад, коли кожен етап надання послуг деталізовано та розцінено, що закріплено, наприклад, у специфікації до договору.

Другий – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані відповідно до договору.

За датою відображення доходу компанія визнає у собівартості реалізованих послуг (списує в Дт рахунку 903) витрати, що відносяться до наданого обсягу послуг, у тому числі витрати на заробітну плату та нарахування на неї, витрати на утримання приміщення та обладнання тощо.

Проте ІТ-компаніям, враховуючи специфіку їх послуг, часто складно, а деколи неможливо вирахувати обсяг послуги, що була

фактично надана на конкретну дату із загального обсягу за договором (наприклад, не можна тарифікувати за однаковими правилами працю програмістів різної кваліфікації або коли компанія ставить завдання виконати замовлення на певну дату та не може визначити заздалегідь обсяг трудових затрат, що потребуються). У такому випадку, можливо, доцільно обрати наступний спосіб оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг.

Третій – визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. Сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю саму дату.

Як вбачається з опису такого способу, компанії потрібно мати план-калькуляцію витрат на певне замовлення, щоб потім грошове значення таких витрат використати для розрахунку питомої ваги фактичних витрат на певну дату в планових (очікуваних) витратах за всім замовленням.

Питома вага обсягу послуг чи витрат може виражатися як у відсотках, так і частках. За 100 % (чи за цілу одиницю) береться загальний обсяг послуг, що має бути наданий відповідно до домовленості з замовником-покупцем.

Обраний спосіб оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг є елементом облікової політики підприємства та обов'язково підлягає відображенню у документі, що містить сукупність облікових політик (положення про облікову політику тощо).

ІТ-компанії можуть надавати послуги, за якими неможливо зазначити навіть загальний обсяг робіт. Наприклад, супроводження програмного забезпечення протягом певного терміну. У такому випадку компанія зобов'язується надавати послуги із супроводження програмного забезпечення будь-якого обсягу, але в період дії договору.

Відповідно до п. 12 НПБО 15 у разі якщо послуги полягають у виконанні невизначеної кількості дій (операцій) за передбачений період часу, то дохід визначається шляхом рівномірного його нарахування за цей період (крім випадків, коли інший метод краще визначає ступінь завершеності надання послуг).

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) Форми № 2 доходи майбутніх періодів, що обліковуються на рахунку 69

станом на дату звіту, не відображаються – це показник для розділу III пасиву Балансу (Звіту про фінансовий стан). У Формі № 2 наводиться тільки визнаний чистий дохід від надання послуг за звітний період та їх собівартість.

Якщо сторони домовилися, що предметом договору є річне обслуговування клієнта (супроводження програмного забезпечення), за яке встановлено єдину річну плату, то виконавець на дату початку дії договору складає акт надання послуг за датою такого договору. У замовника річна сума обслуговування обліковуватиметься на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», з якого рівномірно списуватиметься на витрати періоду протягом дії договору (за вирахуванням ПДВ).

Якщо ж дохід (виручка) від надання послуг взагалі не може бути достовірно визначено (неможливо застосувати жоден із трьох способів оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг), то, як це передбачено п. 13 НПБО 15, він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню (фактичних витрат).

У разі коли послуги надаються без оплати, то дохід у бухгалтерському обліку не визнається, всі витрати, понесені для надання таких послуг, визнаються витратами періоду. Таке правило з п. 14 НПБО 15 зазвичай не стосується випадків, коли оплату передбачено, але вона значно нижча за понесені витрати, тобто собівартість послуг вища за дохід. У такій ситуації собівартість наданих послуг визнається у повній сумі за датою визнання доходу, навіть якщо він дорівнює 1 грн. Винятком є випадок, коли у компанії виникають нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, які включаються до складу собівартості реалізованих послуг у періоді їх виникнення (п. 16 НПБО 16).

Облік витрат. Бухгалтерський облік витрат з надання послуг програмування, супроводження тощо здійснюється за загальними правилами НПБО 16. Витрати поділяються на прямі витрати (наприклад, заробітна плата програміста, суму якої можна точно співвіднести з виконанням конкретного замовлення) та загальновиробничі витрати, які, у свою чергу, поділяються на змінні та постійні розподілені.

У підприємств, на яких надаються однотипні за характером послуги, з точки зору уніфікації обліку є дуже корисним занесення

до документа з облікової політики переліку видів прямих витрат та загальновиробничих (змінних та постійних).

Крім того, предметом облікової політики компанії є обрання способу калькулювання витрат. У національній практиці традиційно використовують позамовний, попроцесний, попередільний методи і додатково нормативний метод. Проте такі методи не є виключними – підприємство має право обрати будь-який визнаний у міжнародній практиці метод, що більше відповідає його специфіці (стандарт-костингу, нормативному розподілу тощо).

Більшості IT-компаній доречно застосовувати позамовний метод, сутність якого полягає в тому, що всі прямі основні витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими замовленнями. Кожному замовленню присвоюють окремий номер (це може бути номер договору із замовником), який зазначають в усіх документах (записах) про витрати на це замовлення. Фактична собівартість окремих замовлень визначається після здавання результатів робіт замовнику. Облік витрат ведеться на рахунках 23, 91, 92, 93, а для аналітичного обліку прямі і непрямі витрати обліковують окремо. Непрямі витрати щомісяця треба розподіляти між замовленнями. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються виходячи з бази розподілу, яку обирає підприємство самостійно (якщо основну частку собівартості послуг становить заробітна плата програмістів, то за базу розподілу зручно обирати людино-години або людино-дні тощо), при нормальній потужності (яку теж потрібно визначити).

Якщо виконавець розробляє програмне забезпечення з передачею замовнику розробленої програмної продукції, то облік доходів та витрат за таким договором залежатиме від точного формулювання предмета договору: надання послуг (виконання робіт) з розроблення певного програмного продукту. У такому випадку відбувається реалізація робіт (послуг), дохід від якої відображається на рахунку 703, а собівартість реалізованих робіт (послуг) – на рахунку 903. Інформація про надані послуги оформлюється актом виконаних робіт (наданих послуг). Облік доходів та витрат здійснюється аналогічно описаному вище; продаж програмного продукту, розробленого на замовлення. Такий предмет договору обумовлює формування в обліку активу – готової продукції, зробленої на замовлення

(рахунок 26), дохід від реалізації якої відображається на рахунку 701, а собівартість – на рахунку 901. У результаті виконання договору складається видаткова накладна на передачу програмної продукції або акт її приймання-передачі; ІТ-компанія може розроблювати програмне забезпечення для того, щоб потім продавати права на його використання або здійснювати продаж розтиражованих його копій. Як враховувати витрати на створення такого програмного забезпечення?

Відповідно до п. 7 НПБО 8 нематеріальний актив, отриманий у результаті розробки, слід відображати в балансі за умов, якщо підприємство/установа має: намір, технічну можливість та ресурси для доведення нематеріального активу до стану, в якому він придатний для реалізації або використання; можливість отримання майбутніх економічних вигід від реалізації або використання нематеріального активу; інформацію для достовірного визначення витрат, пов'язаних із розробкою нематеріального активу.

Якщо виконуються всі зазначені умови, розроблене програмне забезпечення можна визнавати нематеріальним активом і за вартістю фактично понесених витрат на його створення та доведення до стану придатності відображати на рахунку 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів», а потім при введенні в експлуатацію – на рахунку 125 «Авторське право та суміжні з ним права». При цьому слід враховувати, що всі витрати, понесені на дослідження (наприклад, дослідження того, чи зможе компанія створити таку програму, щодо економічних наслідків її створення тощо) відповідно до п. 9 НПБО 8 підлягають відображенню у складі витрат того звітного періоду, в якому їх було здійснено. Тільки витрати на безпосереднє створення програми та на приведення її до стану придатності для використання за призначенням формують її вартість (п. 17 цього НПБО). Можливість визнання створеної компанією комп'ютерної програми нематеріальним активом не ставиться в залежність від реєстрації прав інтелектуальної власності на комп'ютерну програму. Відповідно до ст. 8 Закону про авторське право комп'ютерна програма є об'єктом авторського права і визначається ним як набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для читування комп'ютером, які приводять його у дію для

досягнення певної мети або результату (це поняття охоплює як операційну систему, так і прикладну програму, виражені у вихідному або об'єктному кодах).

Авторське право на комп'ютерну програму виникає з самого факту її створення та не потребує обов'язкової державної реєстрації. Проте якщо отримати свідоцтво про реєстрацію авторського права на комп'ютерну програму, це створить більшу захищеність авторському праву та при виданні ліцензії на використання програми іншим особам дасть змогу робити посилання на таке свідоцтво.

ІТ-компанія може: надавати право використання копії програми за функціональним призначенням, у тому числі каналами Інтернет, за ліцензійним договором, або продавати розтиражовані її копії тільки для функціонального використання; надавати майнові права на використання об'єкта права інтелектуальної власності, які не обмежені функціональним призначенням такої продукції та її відтворення не обмежене кількістю копій, необхідних для такого використання, без права їх відчуження. І в першому, і в другому випадках такі операції за чинною редакцією Податкового кодексу не оподатковуються ПДВ.

У першому випадку мають місце операції з постачання програмної продукції, які відповідно до п. 26¹ підрозділу 2 розділу XX Податкового кодексу до 01.01.2023 р. звільнено від ПДВ.

У другому випадку платежі за такі отримані майнові права згідно з пп. 14.1.225 п. 14.1 ст. 14 цього Кодексу визнаються роялті, операції з отримання яких у грошовій формі відповідно до пп. 196.1.6 п. 196.1 ст. 196 Кодексу не є об'єктом оподаткування ПДВ. Пунктом 20 ПБО 15 встановлено, що роялті визнаються доходами за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди. Роялті, які підлягають отриманню, нараховуються за Дт рахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» та за Кт рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

При продажу послуг з розроблення, постачання та тестування програмного забезпечення, з оброблення даних та надання консультацій з питань інформатизації, надання інформації та інших послуг у сфері інформатизації, у тому числі з використанням комп'ютерних систем, місцем постачання послуг відповідно до пп. «в» п. 186.3 ст. 186 Податкового кодексу є місце реєстрації отримувача

послуг як суб'єкта господарювання або місце його проживання. Якщо покупець – отримувач послуг є нерезидентом, то місцем постачання не буде митна територія України, і така операція не буде об'єктом оподаткування ПДВ.

Джерела, рекомендовані до вивчення питань теми

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Про авторське право і суміжні права : Закон України від 23.12.93 р. № 3792-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>
3. Про Національну програму інформатизації : Закон України від 04.02.98 р. № 74/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/74/98>
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
6. Волянюк І. Особливості бухобліку в ІТ-компаніях. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004441-osoblivosti-bukhobliku-v-it-kompaniyakh>

Контрольні питання до змістовного модулю 4

1. Характеристика рекламної діяльності.
2. Оподаткування рекламної діяльності.
3. Бухгалтерський облік рекламної діяльності.
4. Облік у рекламного агентства.
5. Облік витрат на рекламу у рекламодавця.
6. Організація бухгалтерського обліку туристичної діяльності.
7. Документальне оформлення туристичних послуг.
8. Особливості оподаткування та обліку туристичної діяльності.
9. Облік діяльності туроператора.
10. Облік діяльності турагента.
11. Облік придбання путівок.
12. Готельні послуги, їх ліцензування та сертифікація.
13. Особливості оподаткування та обліку готельних послуг.

14. Документування готельних послуг.
15. Бухгалтерський облік готельних послуг.
16. Характеристика комунальних підприємств та особливості обліку в них.
17. Оподаткування житлово-комунальних підприємств.
18. Облік доходів і витрат ЖКП.
19. Облік цільового фінансування ЖКП.
20. Облік оренди державного та комунального майна.
21. Облік в ОСББ.
22. Особливості оподаткування та обліку в ІТ-компаніях.
23. Документування послуг ІТ-компаній.
24. Бухгалтерський облік в ІТ-компаніях.

Питання для самостійної роботи студентів з навчальної дисципліни «Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності (II семестр)»

1. Організація торговельної діяльності.
2. Організація бухгалтерського обліку в торгівлі.
3. Формування цін на товари, контроль за їх дотриманням.
4. Застосування Регістраторів розрахункових операцій (РРО) в обліку торговельної діяльності.
5. Облік надходження товарів в оптовій торгівлі.
6. Облік реалізації товарів в оптовій торгівлі.
7. Облік надходження товарів у підприємства роздрібною торгівлі.
8. Облік реалізації товарів у роздріб.
9. Облік торгових націнок на товари, порядок їх розподілу і списання.
10. Облік торгових знижок з вартості товарів.
11. Облік реалізації товарів у розстрочку.
12. Облік операцій, пов'язаних з поверненням товарів.
13. Особливості обліку тари в торгових підприємствах.
14. Облік переоцінки товарних запасів на дату балансу.
15. Облік реалізації товарів у комісійній торгівлі.
16. Облік товарних витрат у торгівлі.
17. Склад і облік адміністративних витрат торгових підприємств.
18. Склад і облік витрат на збут в торговому підприємстві.

19. Склад і облік інших витрат операційної діяльності торгових підприємств.

20. Облік фінансових результатів операційної діяльності торгових підприємств.

21. Організація бухгалтерського обліку в сфері ресторанного господарства.

22. Порядок формування цін в ресторанному господарстві.

23. Облік товарів і продуктів у коморі.

24. Облік сировини і товарів у виробництві.

25. Облік товарів у буфетах та роздрібній торговельній мережі.

26. Інвентаризація товарів і сировини.

27. Характеристика рекламної діяльності.

28. Оподаткування рекламної діяльності.

29. Бухгалтерський облік рекламної діяльності.

30. Облік у рекламного агентства.

31. Облік витрат на рекламу у рекламодавця.

32. Організація бухгалтерського обліку туристичної діяльності.

33. Документальне оформлення туристичних послуг.

34. Особливості оподаткування та обліку туристичної діяльності.

35. Облік діяльності туроператора.

36. Облік діяльності турагента.

37. Облік придбання путівок.

38. Готельні послуги, їх ліцензування та сертифікація.

39. Особливості оподаткування та обліку готельних послуг.

40. Документування готельних послуг.

41. Бухгалтерський облік готельних послуг.

42. Характеристика комунальних підприємств та особливості обліку в них.

43. Оподаткування житлово-комунальних підприємств.

44. Облік доходів і витрат ЖКП.

45. Облік цільового фінансування ЖКП.

46. Облік оренди державного та комунального майна.

47. Облік в ОСББ.

48. Особливості оподаткування та обліку в ІТ-компаніях.

49. Документування послуг ІТ-компаній.

50. Бухгалтерський облік в ІТ-компаніях.

4. ПИТАННЯ ДО ЕКЗАМЕНУ З НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»

1. Організація торговельної діяльності.

2. Організація бухгалтерського обліку в торгівлі.

3. Формування цін на товари, контроль за їх дотриманням.

4. Застосування Регістраторів розрахункових операцій (РРО) в обліку торговельної діяльності.

5. Облік надходження товарів в оптовій торгівлі.

6. Облік реалізації товарів в оптовій торгівлі.

7. Облік надходження товарів у підприємства роздрібної торгівлі.

8. Облік реалізації товарів у роздріб.

9. Облік торгових націнок на товари, порядок їх розподілу і списання.

10. Облік торгових знижок з вартості товарів.

11. Облік реалізації товарів у розстрочку.

12. Облік операцій, пов'язаних з поверненням товарів.

13. Особливості обліку тари в торгових підприємствах.

14. Облік переоцінки товарних запасів на дату балансу.

15. Облік реалізації товарів у комісійній торгівлі.

16. Облік товарних витрат у торгівлі.

17. Склад і облік адміністративних витрат торгових підприємств.

18. Склад і облік витрат на збут в торговому підприємстві.

19. Склад і облік інших витрат операційної діяльності торгових підприємств.

20. Облік фінансових результатів операційної діяльності торгових підприємств.

21. Організація бухгалтерського обліку в сфері ресторанного господарства.

22. Порядок формування цін в ресторанному господарстві.

23. Облік товарів і продуктів у коморі.

24. Облік сировини і товарів у виробництві.

25. Облік товарів у буфетах та роздрібній торговельній мережі.

26. Інвентаризація товарів і сировини.

27. Характеристика рекламної діяльності.
28. Оподаткування рекламної діяльності.
29. Бухгалтерський облік рекламної діяльності.
30. Облік у рекламного агентства.
31. Облік витрат на рекламу у рекламодавця.
32. Організація бухгалтерського обліку туристичної діяльності.
33. Документальне оформлення туристичних послуг.
34. Особливості оподаткування та обліку туристичної діяльності.
35. Облік діяльності туроператора.
36. Облік діяльності турагента.
37. Облік придбання путівок.
38. Готельні послуги, їх ліцензування та сертифікація.
39. Особливості оподаткування та обліку готельних послуг.
40. Документування готельних послуг.
41. Бухгалтерський облік готельних послуг.
42. Характеристика комунальних підприємств та особливості обліку в них.
43. Оподаткування житлово-комунальних підприємств.
44. Облік доходів і витрат ЖКП.
45. Облік цільового фінансування ЖКП.
46. Облік оренди державного та комунального майна.
47. Облік в ОСББ.
48. Особливості оподаткування та обліку в ІТ-компаніях.
49. Документування послуг ІТ-компаній.
50. Бухгалтерський облік в ІТ-компаніях.

5. СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ ДО ВИВЧЕННЯ НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»

Основна література:

1. Андрусь О. Все об учете и организации строительной деятельности. Х. : Фактор, 2011. 656 с.
2. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навчальний посібник. К. : Центр учбової літератури, 2010. 392 с.
3. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : підручник / Л. Дейнека. Луцьк, 2017. 271 с.
4. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності / І.Б. Чернікова, Г.С. Дергільова, І.В. Нестеренко Х. : вид-во «Форт», 2015. 200 с.
5. Бухгалтерський облік торгівлі та ресторанному господарстві : навчальний посібник / за ред. Л.В. Нападівської. К. : КНТЕУ, 2012. 320 с.
6. Бухгалтерський облік в торгівлі та ресторанному господарстві : навч. посіб. / Г.В. Блакита, І.О. Гладій, О.М. Дзюба, О.Т. Бровко. К. : «Центр учбової літератури», 2014. 288 с.
7. Воляннюк І. Особливості бухобліку в ІТ-компаніях. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100004441-osoblivosti-bukhobliku-v-it-kompaniyakh>
8. Гура Н.О. Бухгалтерський облік в об'єднаннях співвласників багатоквартирних будинків : навч. посіб. 2-ге вид., доп. та перероб. К. : Знання, 2020. 60 с.
9. Даньків Й.Я. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / Й.Я. Даньків, М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. К. : Знання, 2010. 229 с.
10. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : навч. пос. / А.Г. Загородній, І.Й. Яремко, Л.М. Пилипенко, А.С. Мороз. Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2014. 216 с.
11. Захожай В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підручник / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась. К. : МАУП, 2011. 968 с.
12. Крупка Я.Д. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності : навч. посібник / Я.Д. Крупка, М.Б. Кулинич, А.Т. Сафарова. Луцьк : Вежа-Друк, 2016. 452 с.
13. Колісник Г.М. Бухгалтерський облік в туризмі : навч. посіб. / Г.М. Колісник, Л.О. Гелей, Т.П. Данканич. Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла», 2016. 140 с.

14. Лень В.С. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко. К. : Знання-Прес, 2012. 491 с.
15. Облік в галузях економіки : навчальний посібник / З.В. Задорожний, Є.К. Ковальчук, В.М. Панасюк. К. : «Хай-Тек Прес», 2011. – 360 с.
16. Облік в галузях економіки (в схемах і таблицях) : навчальний посібник / З.В. Задорожний, Є.К. Ковальчук, В.М. Панасюк, О.Г. Бродовська. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2012. 200 с.
17. Свідерський Є.І. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посібник. К. : КНЕУ, 2013. 233 с.

Нормативні акти:

1. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
2. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
3. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 435-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
5. Про об'єднання співвласників багатоквартирного будинку : Закон України від 29.11.2001 р. № 2866. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2866-14>
6. Про громадські об'єднання : Закон України від 22.03.2012 р. № 4572-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4572-17>
7. Про авторське право і суміжні права : Закон України від 23.12.93 р. № 3792-XII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3792-12>
8. Про Національну програму інформатизації : Закон України від 04.02.98 р. № 74/98. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/74/98>
9. Про ліцензування видів господарської діяльності : Закон України від 02.03.2015 р. № 222-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/222-19>
10. Про туризм : Закон України від 15.09.95 р. № 324/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/324/95>
11. Про рекламу : Закон України від 03.07.1996 № 270/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/270/96>
12. Про застосування електронних контрольно-касових апаратів у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг : Закон України від 01.06.2000 р. № 1776-III-XII. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/679-14>
13. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
14. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. URL: <http://www.minfin.gov.ua/document/92418/I-1.pdf>
15. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
16. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
17. Ліцензійні умови провадження туроператорської діяльності : Постанова Кабінету Міністрів України від 11.11.2015 р. № 991. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/991-2015-%D0%BF#Text>
18. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356. URL: <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm>
19. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті : затв. наказом Міністерства транспорту України від 5 лютого 2001 р. № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0065361-01/card2>
20. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/ed20051031>
21. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31 грудня 2012 р. № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0573738-10#Text>
22. Методичні рекомендації з формування складу витрат по порядку їх планування в торговельній діяльності : затв. наказом Міністерства економіки України від 02.03.2010 р. № 226. URL: https://ips.ligazakon.net/document/me02094?an=1140&ed=2010_03_02
23. Методичні рекомендації щодо впровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з міжнародними стандартами : затв. Наказом Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України від 17.06.2003 р. № 157. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0157569-03>

24. Експлуатаційні норми середнього ресурсу пневматичних шин колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі : затверджені наказом Міністерства транспорту України від 20.05.06 р. № 488. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0712-06>
25. Експлуатаційні норми середнього ресурсу акумуляторних свинцевих батарей колісних транспортних засобів і спеціальних машин, виконаних на колісних шасі : затверджені наказом Міністерства транспорту України від 20.05.06 р. № 489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0712-06>
26. Правила користування готелями й аналогічними засобами розміщення і надання готельних послуг : затв. наказом Державної туристичної адміністрації України від 16.03.2004 р. № 19. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0413-04>
27. Інструкція про порядок ведення документообігу при наданні готельних послуг : Затв. Наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 13 жовтня 2000 року № 230. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0230241-00/>
28. Інструкція про порядок оформлення ваучера на надання туристичних послуг та його використання : наказ Держтурадміністрації України від 06.06.2005 р. № 50. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0765-05#Text>

Інформаційні ресурси

1. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: www.minfin.gov.ua
2. Офіційний сайт Кабінету Міністрів України. URL: www.kmu.gov.ua
3. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: www.ukrstat.gov.ua
4. Официальный сайт газеты украинской бухгалтерии «Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации». URL: www.buhgalteria.com.ua
5. Офіційний сайт українського бухгалтерського журналу «Дебет – Кредит». URL: www.dtkr.com.ua
6. Офіційний сайт українського бухгалтерського журналу «Баланс». URL: www.balance.dp.ua

Навчальне видання

МАСІНА Людмила Олександрівна

**МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ
до вивчення навчальної дисципліни
«БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК
ЗА ВИДАМИ ЕКОНОМІЧНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ»
для студентів спеціальності 071 «Облік та оподаткування»
за першим (бакалаврським) рівнем вищої освіти**

Технічний редактор – Т. Шутова
Верстка – І. Стратій



Підписано до друку 10.09.2021 р.
Формат 60x84/16. Папір офсетний.
Цифровий друк. Гарнітура Merriweather.
Ум. друк. арк. 12,79.
Наклад 300. Замовлення № 1121/115.

Видавництво та друк: ОЛДІ-ПЛЮС
65101, Україна, м. Одеса, вул. Інглєзі, 6/1
Свідоцтво ДК № 6532 від 13.12.2018 р.

Тел.: +38 (098) 559-45-45, +38 (095) 559-45-45,
+38 (093) 559-45-45
Для листування: а/с 20, м. Херсон, Україна, 73021
E-mail: office@oldiplus.ua

